

الاتجاهات المعاصرة

في العلوم المحاسبية

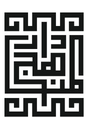
الاتجاهات المعاصرة في العلوم المحاسبية

تأليف: سعود جايد العامري

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنيّة: 2020/2/782

ردمك: ISBN:978-9957-18-755-2

الطبعة الأولى 2020م 1441هـ



دار المناهج للنشر والتوزيع

وسط البلد - شارع الملك حسين

عمان - الأردن Amman - Jordan

هاتف Tel: 00962 6 4650624

فاكس Fax: 00962 6 4650664

خلوي Mobile 00962 79 672 6009

www.almanahej.com

E-mail: sales@daralmanahej.com

manahej9@hotmail.com

تصميم الغلاف والإشراف الفني: محمد أيوب

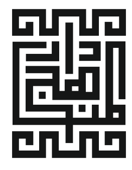
الاتجاهات المعاصرة
في العلوم المحاسبية

تأليف

أ.د. سعود جايد العامري

الطبعة الأولى

2020م 1441هـ



قائمة المحتويات

الفصل الرابع

علاقة أنشطة المسؤولية البيئية للشركة في تعظيم قيمة الشركة

الفصل الخامس

إمكانية تطبيق الحكومة الإلكترونية

الفصل السادس

دور نظام التشغيل الإلكتروني في رفع كفاءة وفاعلية أداء الرقابة المخزنية

الفصل السابع
التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وأثره في تحسين كفاءة أداء الرقابة الداخلية

الفصل الثامن
علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري

المقدمة

لقد شهد تطور الفكر المحاسبي منذ نشوء المحاسبة اربع مراحل ، كانت أولاها المرحلة الفنية أو المهنية ثم أعقبتها المرحلة الأكاديمية، ثم جاءت المرحلة الثالثة لتدخل فيها مرحلة نظم المعلومات، أما المرحلة الرابعة فكانت مرحلة المسؤولية الاجتماعية.

ففي المرحلة الفنية أو المهنية ظهرت نظرية القيد المزدوج عام ١٤٩٤م وكانت المحاسبة تركز فيها على تسجيل الملاحظات والتعاملات المالية في السجلات وتم تنظيم الحسابات، وفي هذه المرحلة جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) واصفاً المحاسبة في هذه المرحلة بأنها تعتبر فن التسجيل والتبويب للعمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية و تفسير نتائج هذه العمليات و الأحداث.

وفي المرحلة الأكاديمية التي بدأت منذ بداية القرن التاسع عشر تم الاهتمام بالمحاسبة بوصفها علم من العلوم الاجتماعية وذلك لسببين رئيسيين، أولهما يتمثل في ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من زيادة الإنتاج والثروة مما دفع الأكاديميين إلى وضع قواعد وأسس للمحافظة على رأس المال والتفرقة بين الدخل ورأس المال، وثانيهما يتمثل في ظهور الشركات المساهمة وما نتج عنها من انفصال الإدارة عن المالكين (أصحاب رأس المال) للتعبير عن نظرية الوكالة مما أدى إلى وضع فروض تنسجم مع طبيعة نشاطات الشركات المساهمة مثل فرض الشخصية المعنوية وفرض

الاستمرارية والدورية والانسجام، فضلا عن تبني المبادئ المقبولة قبولا عاما مثل المقابلة والإفصاح والاعتراف.

وقد جاءت مرحلة نظم المعلومات التي تعتبر بمثابة تطور هائل في الفكر المحاسبي منذ بداية القرن العشرين، إذ ظهرت المحاسبة الإدارية والأساليب الكمية والإحصائية لتوفير بيانات تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات . وفي هذه المرحلة جاء تعريف المحاسبة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في عام (١٩٧٠م) واصفا إياها بأنها نظام لتوفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية وأن هذه المعلومات تعد مفيدة من حيث صناعة واتخاذ القرارات.

وأخيرا جاءت المرحلة الأخيرة من مراحل تطور الفكر المحاسبي ليجري التركيز في هذه المرحلة على المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية وذلك بقياس التكلفة والعائد الاجتماعي والإفصاح عنهما لجميع الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية. وقد جاء تعريف المحاسبة لجمعية المحاسبة الأمريكية في عام (١٩٧٧م) بأن المحاسبة توفر معلومات تفيد في عملية اتخاذ القرارات على نحو يؤدي إلى مزيد من الرفاهية الاجتماعية . وعليه فان غالبية الدراسات المعاصرة في الفكر المحاسبي أخذت تركز على القضايا الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تواجهها مختلف القطاعات، وقد استخدمت في هذه الدراسات تكنلوجيا المعلومات والأساليب والنماذج الحديثة التي تساهم في حل المشاكل التي تعاني منها الوحدات الاقتصادية المحلية والدولية.

واستنادا لما تقدم، فقد تولدت فكرة إعداد مؤلف خاص يشمل دراسات محاسبية معاصرة في مختلف الاتجاهات. تعرض هذه الدراسات المحاسبية المعاصرة مجموعة من المواضيع المتنوعة التي تعالج جملة من المشاكل التي تواجهها مختلف الوحدات الاقتصادية الإنتاجية والخدمية باستخدام أساليب علمية حديثة في القياس والعرض والتحليل والإفصاح.

ومن الجدير بالإشارة إلى أن صاحب الملكية الفكرية لهذه الدراسات هو الباحث الرئيس والأول، فقد رأى من الضرورة القصوى عرض هذه الدراسات المعاصرة في مؤلفات موحدة، يمكن أن تساهم بشكل كبير في إثراء النظرية المحاسبية، على الرغم من أن اغلب المواضيع كان قد نشر في مواقع علمية او اليكترونية أخرى، فضلا عن أن حقوق التأليف يمكن أن يحتفظ بها الباحثين لأغراض النشر لتعم الفائدة للباحثين الاخرين والدارسين والطلبة والمهتمين في البحث العلمي والمهنة المحاسبية. نتمنى أن نكون قد وفقنا في عملنا المتواضع هذا خدمة للمسيرة العلمية في وطننا العربي.

والله الموفق

المؤلف

٢٠٢٠

الفصل الأول

أثر المسؤولية الاجتماعية

على الأداء المالي للشركات الصناعية

(دراسة تطبيقية)

أثر المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات الصناعية[1] (دراسة تطبيقية)

المخلص

تعد المسؤولية الاجتماعية ظاهرة تخضع لوجهات نظر متعددة تشكل إطاراً لتطور هذا المفهوم , وتعني المسؤولية الاجتماعية إلتزام أخلاقي على الشركات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه بأن تقوم بمعالجة إضرارها الناتجة من تنفيذ أنشطتها , فضلا عن المساهمة في حماية وتنمية البيئة والمجتمع ورفع المستوى المعيشي للعاملين وعائلاتهم , والعمل على الارتقاء بجودة منتجاتها.

ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات في الأجل القصير, إذ أنه الركيزة الأساسية للأنشطة التي تقوم بها الشركة, ويعني الأداء المالي أداة يتم من خلالها التعرف على الوضع المالي السائد في الشركة خلال مدة زمنية معينة , ووسيلة لتحفيز العاملين والإدارة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من الفترات السابقة.

أجريت هذه الدراسة على إحدى أهم الشركات الصناعية والتابعة لوزارة الصناعة والمعادن العراقية وهي الشركة العامة للسمنت الجنوبية , وهدفت الدراسة إلى قياس اثر مجالات المسؤولية الاجتماعية (تنمية العاملين, حماية البيئة , المساهمات العامة, جودة المنتج) على أداء الشركة المالي في الأجل القصير, اي مدى انعكاس اهتمام

[1] إعداد الباحثان: أ.د. سعود جايد مشكور العامري ، محمد عامر راهي العذاري – جامعة المثنى.

الشركة بالمسؤولية الاجتماعية على زيادة ربحية الشركة وتوسع حصتها السوقية وزيادة قدرتها على الاقتراض من المؤسسات المالية والمصرفية.

توصلت الدراسة إلى أن جميع أنشطة المسؤولية الاجتماعية تؤدي إلى تحسين أداء الشركة في الأجل القصير , وأن الأنشطة الخاصة بتنمية العاملين هي أكثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية تأثيرا على أداء الشركة المالي يليها نشاط المساهمات العامة ومن ثم نشاط حماية البيئة وأخير نشاط جودة المنتج.

أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بتنمية العاملين من خلال توفير السكن والنقل لهم وزيادة عدد الدورات التدريبية, إذ أن الاهتمام بتنمية العاملين وحمايتهم يحسن أداء الشركة, وكذلك أوصت الدراسة بضرورة زيادة اهتمام الشركة بالتفاعل مع المجتمع من خلال زيادة الخدمات المقدمة ودعم كافة فئاته.

كان أول ظهور لمصطلح التخطيط في عام ١٩١٠م من خلال مقال للإقتصادي النمساوي (كريستيان شويندر). وقد شاع استخدام هذا المصطلح بعد أن أخذ الإتحاد السوفيتي بمبدأ التخطيط الشامل في عام ١٩٢٨م.

وعلي الرغم من البداية الحديثة نسبياً للتخطيط كعلم ، إلا أن الممارسة الفعلية له قديمة قدم الحياة الإنسانية ، لأن عملية إتخاذ الإجراءات في الحاضر لجني الثمار في المستقبل هي من الممارسات التي تمتد عبر التاريخ الى مختلف العصور ومع نشأة الإنسان على هذا الكوكب.

قد أدركت الكثير من المجتمعات أهمية إستخدام التخطيط كأسلوب أو منهج للتنمية البشرية من خلال إحداث المواءمة بين إحتياجات المجتمع وإمكاناته المادية والبشرية.

المقدمة

يعود ظهور مصطلح المسؤولية الاجتماعية لأول مره إلى عام (١٩٢٣) حين ذكر (Sheldon) إلى أن مسؤولية أي شركة هي مسؤولية اجتماعية بالدرجة الأولى ، وأن بقاء الشركة واستمرارها في الحياة الاقتصادية يحتم عليها إن تلتزم بكافة مسؤوليتها والتزاماتها تجاه المجتمع الذي تعيش فيه .

ونتيجة للتطور الكبير في الحياة الاقتصادية بشكل عام وتطور الشركات وتوسع أنشطتها على نحواً خاص ظهرت العديد من الأفكار والتجارب المحاسبية وتطورت لمواجهة التغيرات في الحياة الاقتصادية، ومن هذه الأفكار المحاسبية التي حظيت بالاهتمام ما اصطلح عليه بالمسؤولية الاجتماعية, إذ قدمت جمعية المحاسبين الأميركية (A.A.A) تقريراً للمحاسبة عن الأداء الاجتماعي للشركات طالبت فيه تلك الشركات بضرورة إظهار بيانات ذات طابع اجتماعي في التقارير التي تصدرها تتعلق بمساهماتها تجاه العاملين , البيئة , المجتمع , وجودة منتجاتها , إذ يمكن استخدام تلك البيانات في تقيم أداء الشركة من وجهة نظر المجتمع.

ولقد لوحظ زيادة اهتمام مختلف الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه سواء كانت تخص بالعاملين ,الزبائن, البيئة أو جودة منتجاتها, إذ تقوم الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية لكي تحقق عدة أهداف تعود بالنفع عليها في الأجل القصير مثل زيادة إرباح الشركة عن طريق زيادة مبيعاتها , وتوسيع الحصة السوقية لمنتجات الشركة فضلا عن زيادة قدرة الشركة على الاقتراض , وفي ظل تلك المنافع أصبح لزامًا على الشركات أن

تعمل على مقابلة توقعات المجتمع وتقدير متطلباته وأصبحت منظمات الأعمال ملزمة – سواء من تلقاء نفسها أو تحت ضغط الجهات المهنية المختصة – بالوفاء بأشكال مختلفة من مسئولياتها الاجتماعية في حدود إمكانياتها، مع العمل في نفس الوقت على إعلام الأطراف المعنية بأشكال ذلك الأداء الاجتماعي, وبناءً على ذلك فقد جاءت فكرة الدراسة للتعرف على اثر تبني الشركات للمسؤولية الاجتماعية بكافة أنشطتها (تنمية العاملين, حماية البيئة, التفاعل مع المجتمع, وجودة المنتج) على أداء الشركات في الأجل القصير.

المبحث الأول

منهجية الدراسة والدراسات السابقة

يتضمن هذا المبحث منهجية الدراسة بالإضافة إلى عدد من الدراسات العربية والاجنبية التي تطرقت لموضوع الدراسة:

❖ **منهجية الدراسة : تتضمن منهجية الدراسة ما يأتي:**

أولا: مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في بيان أثر تبني المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية بكافة أنشطتها (مجالاتها) على أداء الشركات في الأجل القصير لذلك **يمكن أن تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية:**

- كيف تؤثر الأنشطة الخاصة بتنمية وحماية العاملين في الأداء المالي للشركة؟
- إلى أي مدى تغير الأنشطة الخاصة بحماية البيئة من أداء الشركة مالياً ؟
- ما هي أبعاد العلاقة بين أنشطة المساهمات العامة وبين أداء الشركة في الأجل القصير ؟
- هل أن الارتقاء بجودة المنتج له علاقة بتحسين الأداء المالي ؟

ثانيا: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق عدد من الأهداف من أهمها :

١) تحديد إطار مفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية من حيث المفهوم والمتغيرات.

٢) قياس اثر الأنشطة الخاصة بتنمية العاملين على أداء الشركات في الأجل القصير.

٣) التعرف على نوع العلاقة بين الأنشطة الخاصة بحماية البيئة والأداء الشركات المالي.

٤) بيان مدى انعكاس تفاعل الشركات مع المجتمع على أداء الشركات ماليا.

٥) دراسة نوع العلاقة بين جودة منتجات الشركة وأدائها في الوقت الحالي.

ثالثا: اهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة في بيان أثر تبني المسؤولية الاجتماعية في تحسين جودة المنتج والخدمة التي تقدم للمستهلك, ضمان سلامة الموارد البشرية العاملة في الشركة، والعمل على حل المشاكل الاجتماعية **وتتضح أهمية الدراسة من خلال**:

١) بيان موضوع المسؤولية الاجتماعية وتوضيح مدى علاقته وتأثيره على وضع الشركة المالي.

٢) تركيزها على قطاع حيوي ذات تأثيرات كبيرة على العاملين , البيئة والزبائن, وكونها تنصب على تطوير القطاع الصناعي وحثه على بيان أثاره السلبية لمعالجتها مستقبلا.

٣) إن النتائج التي يمكن التوصل إليها ، والدور الذي ينتظر من التوصيات والمقترحات النهائية يمكن تلعب دورا هاما في ترسيخ مضامين المسؤولية الاجتماعية لدى القطاع الصناعي.

٤) زيادة الوعي وتحفيز الجهات المسئولة ضمن إدارة الشركة على القيام بعلاج الآثار الاجتماعية لأنشطتها.

رابعا: فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة ولغرض تحقيق الغايات والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الدراسة يمكن تحديد فرضية الدراسة الرئيسة والفرضيات الفرعية **وكما يأتي:**

الفرضية الرئيسة: (عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية للمسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE) **ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:**

١) عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال تنمية العاملين DEEM على الأداء المالي FIPE.

٢) عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال حماية البيئة ENPR على الأداء المالي FIPE.

٣) عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال المساهمات العامة GECO على الأداء المالي FIPE.

٤) عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال جودة المنتج PRQU على الأداء المالي FIPE.

خامسا: اسلوب الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المناهج الأتية:

١) المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي) : تم الاعتماد على المنهج الاستنتاجي لإعداد الجانب النظري للدراسة من خلال الاعتماد على المصادر العلمية العربية والأجنبية وكذلك تم الاستعانة بالشبكة العالمية للمعلومات (الانترنت) للحصول على احدث ما توصل إليه العالم في مجال المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بأداء الشركات الصناعية.

٢) المنهج الاستقرائي والعلمي : استخدم الباحثان المنهج الاستقرائي والمنهج العلمي لتحليل نتائج الاستبانة التي تم التوصل إليها.

سدسا: مجتمع الدراسة وعينتها

يمكن بيان مجتمع وعينة الدراسة من خلال ما يأتي:

١) **مجتمع الدراسة** : يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات التابعة لوزارة الصناعة العراقية . ومن أهم مبررات اختيار هذه الشركات هي لتوجيه أنظار الجهات المهتمة بالمسؤولية الاجتماعية بكافة مجالاتها للآثار السلبية التي تخلفها الشركات الصناعية على المجتمع بصورة عامة لإيجاد حلول مناسبة لتلك المشاكل وكذلك لتوجيه انظار مدراء الشركات ومتخذي القرارات فيها إلى

الاثار الايجابية التي يمكن أن تجنيها الشركات من خلال تبني دور فعال تجاه المجتمع الذي تعمل فيه بكافة فئاته.

٢) **عينة الدراسة** : تتمثل عينة الدراسة في أحدى الشركات الصناعية المهمة والتابعة لوزارة الصناعة العراقية وهي الشركة العامة للسمنت الجنوبية , حيث تم اختيار هذا الشركة بكافة فروعها المنتشرة في عدد من المحافظات العراقية باستثناء معملين مستثمرين (سمنت كربلاء , سمنت السماوة) لتوزيع استمارة الاستبانة.

سابعا: أسلوب جمع البيانات

أعتمد الباحث على وسائل عدة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة للجانب العملي في سبيل تحقيق أهداف الدراسة, **إذ تتمثل هذه الوسائل بما يأتي:**

١) استمارة الاستبانة: تعد هذه الاستمارة احد مصادر الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لمعرفة مدى تبني الشركة لمسؤوليتها الاجتماعية بكافة مجالاتها (تنمية العاملين, حماية البيئة, المساهمات العامة, وجودة المنتج) ومدى انعكاس ذلك على وضع الشركة في الأجل القصير.

٢) الاستعانة بوسائل التحليل الإحصائي: اعتمد الباحث على مجموعة من الوسائل الإحصائية منها تحليل الانحدار واختبارات t و F وتجزئة كوتمان النصفية التي تندرج ضمن البرنامج الإحصائي (SPSS vr. 20) ومعالج الجداول اكسل (Excel) إذ اعتمد عليها الباحث لغرض استخلاص وتحليل استمارة الاستبانة.

❖ **الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية**

أولاً: الدراسات العربية : هنالك العديد من الدراسات العربية التي تناولت موضوع الدراسة **منها**:

١) دراسة الحسن (٢٠١٣)

بعنوان " دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة "

أجريت هذه الدراسة على مؤسسة نفطال (باتنة) العاملة في المجال النفطي في الجزائر والتي تختص بتسويق وتوزيع النفط , إذ هدفت هذه الدراسة إلى تناول المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين أداء المنظمة لمحاولة الوصول إلى إبراز مدى أهميتها كأداة تسعى المنظمة من ورائها إلى تقييم وتحسين أدائها .

توصلت هذه الدراسة إلى استنتاج مفاده أن على الشركات أن تبنى مسؤوليتها الاجتماعية بكافة مجالاتها , إذ إن ذلك يؤدي إلى تحسين أدائها بزيادة الأرباح (الأداء المالي) وكذلك تحسين صورتها أمام المجتمع .

أوصت الدراسة بضرورة أن يكون هنالك دور للدولة في سن قوانين صارمة على الشركات لغرض تبني الشركات مسؤوليتها الاجتماعية , بالمقابل فأن أهم ما يقع على عاتق الدولة تحفيز الشركات تجاه دورها الاجتماعي من خلال تقديم الإعانات وتخفيض الوعاء الضريبي للشركات الملتزمة بمسؤوليتها الاجتماعية لخلق روح المنافسة بينها.

٢) دراسة (رحماني, ٢٠١٣)

بعنوان " تأثير إبعاد المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "

أجريت هذه الدراسة في الجزائر, في المؤسسة الوطنية للإشغال في الآبار على جميع العاملين في المؤسسة البالغ عددهم ٦٩٤٨ عامل , وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأثر الذي يتركه التزام الشركة بأبعاد المسؤولية الاجتماعية على أدائها المالي.

توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها إن التزام المؤسسة بأبعاد المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى تحقيق الربح على المدى البعيد , كما يكسبها علاقات جيدة مع عملائها, وكذلك تحسين سمعتها مما يؤهلها إلى المنافسة في السوق لكسب حصة سوقية أكبر .

أوصت الدراسة على اعتبار الأنشطة الاجتماعية جزءً رئيسياً من أنشطة الشركة تتم متابعتها من قبل لجنة من المختصين , وكذلك العمل على تعزيز ثقافة المسؤولية الاجتماعية لدى المديرين بالإضافة إلى أهمية الإفصاح عنها في التقارير المالية الخارجية لإعلام المجتمع بمدى تبنيها لمسؤوليتها الاجتماعية.

ثانيا: الدراسات الاجنبية:

يمكن بيان اهم الدراسات الاجنبية التي تناولت موضوع الدراسة بما يأتي:

١) دراسة (Palmer, 2012)

Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Does it Pay to Be Good?

بعنوان " الأداء المالي والمسؤولية الاجتماعية للشركات: هل بالدفع تكون جيدة "

أجريت هذه الدراسة على عينة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية , وبلغ عددها ٥٠٠ شركة , وهدفت هذه الدراسة إلى تحليل نوع العلاقة بين الأداء الاجتماعي (SOPE) والأداء المالي (FIPE) للشركات الصناعية الأمريكية.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية إلى حد كبير بين الأداء الاجتماعي والأداء المالي وأشارت الدراسة إلى أن أي زيادة لتكاليف الأداء الاجتماعي (C.S.P) يؤدي إلى زيادة في هامش الربح الإجمالي الذي تحققه الشركة .

في حين أوصت الدراسة بإمكانية قيام الشركات بتحسين قيمتها السوقية عن طريق زيادة الانفاق على تكاليف ذات الطبيعة الاجتماعية سواء كانت خاصة بتنمية العاملين أو المحافظة على البيئة أو هادفة إلى الارتقاء بجودة المنتج أو الخدمة المقدمة للزبائن.

٢) دراسة (Hirigoyen & Poulain, 2012)

"Relationships between Corporate Social Responsibility and Financial Performance: What is the Causality? "

بعنوان " العلاقات بين الأداء المالي والمسؤولية الاجتماعية للشركات: ما هي العلاقة السببية؟

أجريت هذه الدراسة على عينة من الشركات في فرنسا, وبلغ عددها(٣٢٩) شركة, إذ هدفت إلى تحليل العلاقات بين مختلف أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات (الموارد البشرية، الالتزام المجتمعي، احترام البيئة, والارتقاء بالمنتجات) والأداء المالي (العائد على حقوق المساهمين والعائد على الأصول والحصة السوقية), وأستخدم الباحث في هذه الدراسة تحليل الانحدار لاختبار العلاقة السببية بين المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي.

أظهرت النتائج أن المسؤولية الاجتماعية لا تؤدي إلى تحسين الأداء المالي للشركة, وإنما أن الأداء المالي يتأثر سلباً بالمسؤولية الاجتماعية, حيث اعتبرت الدراسة أن المسؤولية الاجتماعية تكاليف إضافية لا تعود على الشركة بأي منافع تذكر, وكذلك توصلت الدراسة إلى أن المديرين يقومون بتخفيض الإنفاق الاجتماعي لان ذلك يؤدي إلى زيادة الأرباح المتحققة في نهاية السنة المالية وبالتالي زيادة المكافأة التي يحصلون عليها نظير تحقيق تلك الأرباح.

أوصت الدراسة بتخفيض الإنفاق على المسؤولية الاجتماعية لزيادة أرباح الشركات في نهاية السنة المالية مما يؤدي إلى رفع نصيب المساهمين من أرباح التوزيعات بالإضافة إلى أن تخفيض الإنفاق الاجتماعي لزيادة عوائد الإدارة.

المبحث الثاني
المسؤولية الاجتماعية وأداء الشركات

يتضمن هذا المبحث بيان مفهوم المسؤولية الاجتماعية ومراحل تطورها وكذلك اسباب زيادة الاهتمام بها فضلا عن اهم الاستراتيجيات التي يمكن أن تتبعها الشركات تجاه المسؤولية الاجتماعية.

كذلك يتضمن هذا المبحث مفهوم الأداء والعوامل المؤثرة عليه , فضلا عن عملية تقييم الأداء ومؤشرات الأداء المالي المستخدمة في استمارة الاستبانة.

١) **مفهوم المسؤولية الاجتماعية**

شهد مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات تغيرات جوهرية ، ولا يزال يتطور مع تطور المجتمع وتوسع توقعاته, إذ لا يوجد مفهوم للمسؤولية الاجتماعية للشركات يحظى بقبول عالمي, إذ يرى (محمود) أن المسؤولية الاجتماعية ما هي إلا التزام أدبي وأخلاقي لم تفرضه القوانين والأنشطة بل تحتمه ظروف العمل وضرورات المنفعة العامة (محمود , ٢٠٠٢: ١٤).

في حين يشير (carroll) أن المسؤولية الاجتماعية تتمثل في إيفاء الشركة بمسؤولياتها الاقتصادية والقانونية والأخلاقية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه, أي تحقيق الأرباح وإطاعة القوانين بشكل أخلاقي دون المساس بالمجتمع (أحمد, ٢٠١١: ٣٣).

وفي ضوء ما طرح أنفا , يمكن القول أن المسؤولية الاجتماعية هي التزام أخلاقي على الشركات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه , بأن تقوم بمعالجة إضرارها الناتجة عن تنفيذ أنشطتها فضلا عن المساهمة في تنمية البيئة والمجتمع ورفع المستوى المعيشي للعاملين وعائلاتهم , والعمل على الارتقاء بجودة منتجاتها.

٢) مراحل التطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية للشركات

مرت المسؤولية الاجتماعية بمراحل عدة حتى وصلت إلى المستوى العالي من الاهتمام الذي تعيشه الآن . ويمكن بيان التطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية عبر خمسة مراحل وهي:

أولاً: مرحلة تعظيم الأرباح : تمتد مرحلة تعظيم الأرباح من القرن التاسع عشر حتى الربع الأول من القرن العشرين؛ إذ شهدت هذه المرحلة نشوء المسؤولية الاجتماعية إذ ارتبطت بقيام المشروعات الصناعية واعتقاد رجال الأعمال أن هدفهم الوحيد يكمن في تعظيم الأرباح بغض النظر عن مسؤولياتهم الأخرى تجاه المجتمع الذي يعملون فيه ودون إن يأخذوا بنظر الاعتبار أثارهم الايجابية أو السلبية على ذلك المجتمع، إذ يرى البعض أن قيام الشركة بأنشطتها الاقتصادية يعد من وجهة نظرها صورة من صور الإيفاء بالمسؤولية الاجتماعية دون الحاجة إلى القيام بمسؤوليات أخرى (Zarkasyi, 2007: 4).

ثانياً: مرحلة الثورة الصناعية : تمتد هذه المرحلة من نهاية الربع الأول من القرن العشرين حتى نهاية الحرب العالمية الثانية؛ إذ برزت المسؤولية الاجتماعية بشكل اكبر خلال الفترة نتيجة لعدة عوامل منها: التوسع في الصناعة واستخدام الآلات والمعدات على نحو اكبر , بالإضافة إلى ظهور تيارات مطالبه بتأمين السلامة والأمان في العمل مثل تقليص ساعات العمل ، وحماية حقوق الأطراف ذات العلاقة بصورة عامة والعاملين بشكل خاص. فالفكرة جاءت هنا لتلبية حاجات المجتمع بشكل عام (Steiner,1992 : 45).

ثالثاً: مرحلة ظهور النقابات: تمتد هذه المرحلة من نهاية الحرب العالمية الثانية حتى عام ١٩٦٠؛ إذ شهدت ظهور النقابات مما أدى إلى مواجهات بين الإدارة وتلك النقابات. وتميزت هذه المرحلة بتعاظم قوة النقابات فقد أصبحت قوة لا يستهان بها من حيث تأثيرها في قرارات الشركة , كما كان لتطور وسائل

الاتصال دور كبير في توعية المجتمعات في بعض الدول مثل بريطانيا وفرنسا، إذ أدى ذلك إلى زيادة الوعي تجاه المسؤولية الاجتماعية (الحسن ، ٢٠١٤ : ٥).

رابعاً: مرحلة زيادة الاثار السلبية للشركات: تمتد هذه المرحلة من عام ١٩٦٠ حتى عام١٩٧٠ ؛ إذ كانت هنالك أحداث وتجارب أدت إلى زيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وبروز دورها أكثر ، كتشغيل الأحداث في العمل ، والتلوث البيئي الناجم من الشركات عن أسباب وأفعال مختلفة سواء كانت عرضية أم مقصودة ، فضلا عن التهديدات التي تنال صحة العاملين وسلامتهم من المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (محمود ، ٢٠٠٢: ٢٠).

خامساً: مرحلة المواثيق الدولية والقوانين المحلية: تمتد هذه المرحلة منذ عام ١٩٧٠ ولغاية ألان؛ إذ تجسدت النداءات والاحتجاجات في المراحل السابقة في تشكيل قوانين ودساتير أخلاقية وبدأت الدول قبل الشركات بصياغتها وتبنيها ، وبدأت الأهداف الاجتماعية والاستعداد للالتزام بالقيم الأخلاقية بالظهور في شعارات الشركات ورسائلها بشكل واضح (الحسن ، ٢٠١٢: ٦)، وهذا ما سعى إليه الميثاق العالمي للمسؤولية الاجتماعية الذي أطلق في مقر الأمم المتحدة في نيويورك من قبل الامين العام للأمم المتحدة في ٢٦ / تموز /٢٠٠٠ والذي يطرح مجموعة من المبادئ الرئيسية ويكرس مفاهيم التعاون بين الشركات والمجتمعات التي تعمل فيها، إذ احتوى الميثاق على مجموعة من المبادئ مثل أحترم الشركات لحقوق الإنسان وفقا للاتفاقيات الدولية والتشجيع على إتباع التقنيات الصديقة للبيئة في التصنيع (Sharm&Talwar,2005:20).

لقد كان هنالك توسع في أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات لسد احتياجات مجموعة واسعة من أصحاب العلاقة على مرور الزمن، ولكن الاستجابة لتلك الحاجات ينبغي أن لا تكون على حقوق المالكين وحملة الأسهم (Moser & Martin, 2012: 798).

من خلال استعراض مراحل التطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية ، يمكن القول أن المسؤولية الاجتماعية في بداية الأمر كانت مجرد التزام أخلاقي تقوم به الشركات

والمؤسسات الصناعية الأخرى ولكن نتيجة لبعض الأسباب المذكورة أعلاه مثل ظهور النقابات وتشريع القوانين التي تهتم بأبعاد وأنشطة المسؤولية الاجتماعية اكتسبت طابع أكثر إلزاما , وبالتالي أصبح على عاتق تلك الشركات أن تأخذ بنظر الاعتبار أثارها الايجابية التي ممكن إن تقدم للمجتمع.

٣) أسباب زيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية

بدأت الشركات بمختلف أنواعها سواء كانت عامة أو خاصة الاهتمام بممارسات المسؤولية الاجتماعية , بل أن المنظمات الدولية والجمعيات المهنية بدأت تطور تشريعات وقوانين لتطبيق المسؤولية الاجتماعية في بيئة الاعمال وبالتالي **فلابد من وجود اسباب ادت إلى زيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية من أهمها:**

- **النوع الأول: الأسباب خارجية:** تتمثل الأسباب الخارجية في عدم إمكانية تحقيق العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع , وضعف قدرة الدولة على رفع المستوى المعيشي للعائلات الفقيرة بسبب ضعف اقتصادها , والكوارث البيئية والفضائح الأخلاقية التي تسببت في أضرار إنسانية وبيئية جسيمة (محمد, ٢٠٠٤: ٣٦).

من الأمثلة على بعض لكوارث البيئية حادثة مصنع بوبال للمواد الكيماوية في الهند في٣ ديسمبر ١٩٨٤ والتي تسببت في وفاة أكثر من خمسة عشر ألف شخص, وفي ١٩ مارس ٢٠٠٧ حدث انفجار كبير في منجم للفحم في مقاطعة (كيميروفو) الروسية والذي أدى إلى وفاة عددا كبير من العاملين في المنجم , وكذلك في ٢٢ أبريل ٢٠١٠ حدث تسرب نفطي هائل في خليج المكسيك بعد انفجار كبير أدى إلى غرق منصة بحرية لاستخراج النفط تابعة لشركة (british petroleum companies) البريطانية إذ يعتبر هذا التسرب أكبر تسرب نفطي في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية والذي لا يزال مستمراً حتى الآن، حيث قدر خفر السواحل الأمريكي مقدار التسرب ما بين ٣٥ إلى ٦٠ الف برميل يوميا مما أدى إلى تلوث بيئي كبير بدأت تظهر معالمه في سواحل الولايات المتحدة الامريكية , كل هذه الأسباب كان لها دوراً أساسياً ومباشر في زيادة الاهتمام بالمسؤولية (https://ar.wikipedia.org).

- **النوع الثاني: الأسباب الداخلية** : أن من الأسباب الداخلية التي تجعل الشركات تزيد من اهتمامها تجاه مسؤوليتها الاجتماعية فهي تلك المكاسب المتعددة التي يمكن أن تحققها , فهي بطبيعتها مؤسسات هادفة للربح هدفها الأساسي هو تحقيق الأرباح , ومن العوامل التي تؤدي إلى تحقيق تلك مكاسب هي تحسين سمعة الشركة في بيئة الإعمال, تسهيل عملية الحصول على القروض والتسهيلات المصرفية , بناء علاقات متينة مع الحكومات , وكذلك استقطاب الكفاءات العلمية إذ لا يمكن تحقيق تلك العوامل إلا من خلال تبني الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية (الحيالي, ٢٠٠٩: ٢٧).

٤) استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية

هنالك العديد من المدراء الذين يدافعون عن الدور الاجتماعي للشركات ويختلف معهم آخرون في ذلك , فالشركات يمكن أن تتبنى مدى واسع من المسؤولية الاجتماعية أو موقفا ممانعا, إذ أن هنالك استراتيجيات أربعة تستطيع الشركات إتباع **إيٍّ منها يمكن بيانها كما يأتي (يوسف, ٢٠١١: ٣٢):**

أ) إستراتيجية ممانعة : أن هذا النوع من الاستراتيجيات تكون فيه الإدارة ليس تحديدا معارضة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية , وإنما يسلكون طرق غير أخلاقية تكون مخالفة للقوانين متى ما أثر ذلك على نشاطات الشركة (Kinicki & Williams, 2003 : 84) , ويمكن القول أن هذا النوع من الاستراتيجيات يكون معارضا للمسؤولية الاجتماعية ويضعها خارج اهتمامات الشركة, إذ يركز محور اهتمامه على المكتسبات الاقتصادية أولا.

ب) إستراتيجية دفاعية : وفقا لهذا النوع من الاستراتيجيات فأن الشركات تقوم بجميع المسؤوليات الاجتماعية التي يفرضها عليها القانون ولا تزيد عن هذا الحد, إذ أنها لا تقوم بأي أنشطة غير منصوص عليها بقانون (Griffin,

2002:132)، إذ أن هذا النوع من الاستراتيجيات تتبعها الشركات غير المقتنعة كليا بفكرة المسؤولية الاجتماعية.

ج) **إستراتيجية تكيفية**: وفقا لهذا النوع من الاستراتيجيات فأن الشركة تقوم بتعيين مستشارا أخلاقيا لتحسين صورة وسمعة الشركة أمام الجمهور من خلال تبني دور اجتماعي أوسع (يوسف , ٢٠١١: ٣٤) ويمكن القول أن هذا النوع من الاستراتيجيات تقوم بها الشركات التي تتبع نهجا متغيرا وفقا لمتطلبات العمل وظروف المنافسة في سوق العمل.

د) **إستراتيجية تفاعلية** : يشكل هذا النوع من الاستراتيجيات أعلى مراتب المسؤولية الاجتماعية التي يمكن أن تطبقها الشركات، إذ أن الشركات التي تتبع هذا النوع من الاستراتيجيات تهتم بتأييد مفاهيم المسؤولية الاجتماعية (Griffin, 2002 : 132) وتنظر لنفسها على أنها مواطن ضمن المجتمع التي تعمل فيه , حيث أنها تتفاعل وتستفيد من الفرص المتوافرة.

يمكن القول أن الشركات يمكن أن تتبع أي من الاستراتيجيات اعلاه بناءً على مدى قبول الإدارة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية وطبقا للوضع الاقتصادي السائد.

ثانيا: أداء الشركات الصناعية

في عالم الأعمال المعاصر، فأن جميع الشركات تحت تأثير المنافسة العالمية إذ تعيش في بيئة متغيرة بشكل مستمر يتطلب ذلك من الشركات أن تمتلك إستراتيجية محددة لتقييم أدائها بالإضافة إلى هيكل تنظيمي مرن يمكن أن يساعدها على مواجهة تلك التغييرات لكي يمكنها من تقييم أدائها بشكل دوري لاكتشاف الانحرافات والعمل على عدم تكرارها لضمان الاستمرار في سوق المنافسة العالمية , وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت أداء الشركات , إلا انه لم يتم التوصل إلى مفهوم محدد.

١) **مفهوم الأداء** :يعد مفهوم الأداء جوهريا بالنسبة للشركات وله العديد من المفاهيم المتعددة المعاني , فكل باحث أو كاتب يبين مفهوم الأداء من وجهة نظر معينة , وينبع ذلك الاختلاف نتيجة لأرائيهم الفكرية والمداخل التي يتبعونها.

أن مفهوم الأداء بالإنكليزية (Performance) يعني إنجاز عمل أو تأدية نشاط أو القيام بمهمة ، أو بمعنى (to perform) أي القيام بفعل يؤدي إلى الوصول إلى الأهداف المرجوة (كاظم , ٢٠١٥: ٥٠) , وقد أعطيا كل من (إدريس و الغالبي) مفهوما للأداء بأنه التركيز على الأهداف التي تساعد الشركة على البقاء التكيف , والنمو وهي أهداف طويلة المدى بالنسبة للشركات (إدريس والغالبي ,٢٠٠٩: ٣٨).

اما مفهوم الأداء المالي فيشير(عبد الغني) بأنه تحليل الوضع المالي للشركة لتوصل إلى مدى قدرتها على خلق قيمة مالية لمواجهة تحديات المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانية العمومية وحسابات النتائج أو الجداول الملحقة بها (عبد الغني , ٢٠٠٦: ٣٦)؛ وفي ضوء ما طرح أنفا , يرى الباحثان أن أداء الشركة بشكل عام يعني ذلك النشاط المستمر الذي يعكس نجاح الشركة وقدرتها على الاستمرار في بيئة الإعمال وإمكانية تكيفها , أو فشلها وانكماشها وفقاً لأسس ومعايير محددة تضعها الشركة طبقا لمتطلبات نشاطاتها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في الأجل القصير.

٢) **العوامل المؤثرة على الأداء** :مما لاشك فيه هنالك صعوبة في تحديد العوامل المؤثرة على أداء الشركات عند الباحثين والمفكرين نتيجة لتعدد هذه العوامل واختلافها , إذا إن هنالك عوامل داخلية وأخرى خارجية , وأن دراستها وتحليلها أمر ضروري لتحقيق منهجية سليمة في تقييم وتقويم الأداء ، **لهذا سيتم التطرق إلى تلك العوامل من خلال النوعين الآتيين (عمر, ٢٠١٣: ٥١):**

- **النوع الأول: العوامل الداخلية** : تتمثل العوامل الداخلية في مختلف العوامل التي تكون ذات طبيعة داخلية أي أنها ناتجة عن تفاعلات داخلية تؤثر على أداء الشركة، ويمكن للإدارة التحكم فيها وإجراء تغيرات تسمح بزيادة آثارها الايجابية أو التقليل من آثارها السلبية , ومن أهم العوامل التي تخضع لسيطرة

الشركة هي عوامل تقنية , الهيكل التنظيمي, وعوامل البشرية (السعيد ونعيمة ,٢٠١١: ٢٩٨).

- **النوع الثاني – العوامل الخارجية :** تشمل العوامل الخارجية مجموعة المتغيرات والقيود والمواقف التي لا تقع تحت سيطرة الشركة , وأن هذه العوامل يمكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر في أنشطة وقرارات الشركة وتخرج عن نطاق سيطرتها , ويمكن أن تقسم العوامل الخارجية إلى عوامل ذات تأثيرا مباشر مثل المنافسة بين الشركات القائمة , خطر المنتجات البديلة , وإمكانية دخول منافسين جدد إلى السوق(Porter ,2003:29) , وعوامل ذات تأثير غير مباشر مثل عوامل سياسية وقانونية , عوامل الاجتماعية , وعوامل الاقتصادية (عشي , ٢٠٠٢: ٢٤).

٣) تقييم الأداء

يحتل مفهوم تقييم أداء الشركات أهمية كبيرة إذ من خلاله يتم إيجاد كافة الثغرات والسلبيات المتحققة واقتراح طرائق لعلاجها ومتابعة تنفيذها وتوضيح التوصيات اللازمة للقضاء عليها , كما أن نجاح الشركة واستمرارها يتوقف على وجود معايير موضوعية ودقيقة وذات كفاءة لتقييم أدائها (Hassan, 2004: 42 & Bassioni), وينظر البعض لعملية تقييم الأداء بأنها معرفة مدى تحقيق الشركة لأهدافها المنصوص عليها , والتوصل للكيفية التي تم بها توظيف موارد الشركة في سبيل تحقيق أهدافها , وحساب المنافع التي حصلت عليها والتكاليف التي تحملتها ومدى تأثيرها على الشركة (بن خروف , ٢٠٠٨: ٧٣).

يمكن القول أن عملية تقييم الأداء مجموعة من الخطوات المتسلسلة للتعرف على الكيفية التي تم بها تنفيذ خطط الشركة وأهدافها المرسومة , وكيفية استغلال الشركة لمواردها المالية والبشرية لتحقيق أعلى كفاءة إنتاجية ممكنة.

٤) مؤشرات الأداء المالي

شهدت المؤشرات المالية انتشارا بعد عام ١٩٣٠ على الرغم من أنها كانت معروفة قبل ذلك بزمن طويل ؛ ويعود سبب هذا الانتشار الواسع إلى انفصال ملكية الشركات عن إدارتها مما أدى ذلك إلى صدور العديد من التشريعات التي توجب نشر البيانات المالية الخاصة بأداء الشركات , واستخدم الباحثان في استمارة الاستبيان عدد من المؤشرات لتقييم الأداء المالي للشركة وهي :

أ.الربحية

يعد مؤشر الربحية من المؤشرات المهمة في تقييم الأداء الاقتصادي والمالي للشركة بالنسبة للجهات الداخلية (الإدارة) أو للجهات الخارجية (الدائنون , المستثمرون , والحكومات) وذلك لتقيم أداء الشركة لفترة معينة (Gurau, 2012: 55) , حيث يركز مؤشر الربحية على ربحية الشركة , ويوفر معلومات للإطراف عديدة منها المستثمرون الحاليون والمتوقعون من اجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ويتم مقارنة عناصر الدخل بالنسبة للمبيعات كنسبة مئوية , وإذا ما استخدمت المقارنة لأكثر من سنة تكون هنالك فائدة اكبر باعتبار أن ذلك سوف يحدد اتجاهات الربح ونسب المصروفات , وبالتالي تتمكن الإدارة من معرفة أداء الشركة وربحيتها وهل تسير صعودا، أي هل يتطوَر أداء الشركة أم لا (الحسناوي ,٢٠١٤: ٢٤٦).

ب. الحصة السوقية

تعني الحصة السوقية نسبة مبيعات علامة تجارية إلى إجمالي مبيعات العلامات التجارية المنافسة, أو نسبة مبيعات شركة ما إلى إجمالي مبيعات كافة الشركات التي تعمل في نفس القطاع , حيث تعتبر الحصة السوقية أحد المؤشرات الهامة لتقييم الأداء المالي للشركة , إذ تمثل الحصة السوقية أحد أهم المؤشرات الفعالة لنجاح الأنشطة التسويقية والإنتاجية والميزة التنافسية لأي شركة حيث يتم من خلالها التعرف على الشركات الناجحة وغير الناجحة في أنشطتها (بن طاطة, ٢٠٠٩: ٣٨), وأن المدراء الذين يتمتعون بحرية اتخاذ استراتيجيات التسويق

واستراتيجيات التفاعل مع المجتمع يستطيعون تحقيق حصة سوقية اكبر لشركاتهم, وكذلك ينبغي على المدراء أن يمتلكون القدرة على التنبؤ بالإجراءات المستقبلية المنافسين ، وهذه مهمة صعبة في حد ذاته (Nakanishi Cooper &,2010: 10).

ت. **الرفع المالي (المديونية)**

أن المقصود بالرافع المالي مدى اعتماد الشركة على الديون في تمويل الاستثمارات ، وهي تقيس العلاقة بين موجودات الشركة من جهة ، وحقوق المالكين من جهة أخرى ، فعندما تكون هذه النسب مرتفعة فأن ذلك يدل على تزايد اعتماد الشركة على تمويل موجوداتها من خلال القروض ، أما عندما تنخفض هذه النسبة فأن ذلك دليل على أن الشركة لا تعتمد على الديون كثيرا في القيام بأعمالها أو تمويل استثماراتها (مطر, ٢٠٠٦: ٢٢٢) , فمثلا نسبة المديونية غالبا ما يفضلها الدائنون أن تكون واطئة , لأن انخفاض نسبة المديونية يوفر لهم حماية أكثر في حالة تعرض الشركة لضائقة مالية (العامري , ٢٠٠١: ٧٩) , وتنظر الكثير من المؤسسات المالية إلى الأداء الاجتماعي كمقياس لمنح القروض والتسهيلات المصرفية للشركات والمنظمات , أي توفر تلك المؤسسات المالية القروض والتسهيلات المصرفية للشركات والمنظمات الملتزمة اجتماعياً من دون قيود كبيرة(Palmer, 2012: 30)).

وفي ضوء ما طرح أنفا , يمكن القول أن على الشركة الموازنة بين التمويل المقترض والتمويل الممتلك وذلك لكي تتمكن الشركة من توفير الحماية اللازمة لأموال الدائنين في حالة تعرضها لصعوبات مالية من جهة , وكذلك لزيادة الأرباح التي يمكن أن يحصل عليها المستثمرين من جهة أخرى , والتي تؤدي بدورها إلى توفير مصدر للتمويل مستقبلا.

المبحث الثالث

التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

بعد بيان مفهوم المسؤولية الاجتماعية ومراحل تطورها وأسباب زيادة الاهتمام بها وكذلك بيان مفهوم وأهمية الأداء المالي للشركة جاء هذا المبحث ليوضح الجانب التطبيقي لعينة الدراسة التي تم تطبيقها في الشركة العامة للسمنت الجنوبية , إذ أن هذه الشركة من كبريات الشركات في العراق وافضل مكان لتطبيق متغيرات الدراسة.

أولا : نبذه مختصرة عن عينة الدراسة (الشركة العامة للسمنت الجنوبية)

تعد الشركة العامة للإسمنت من الشركات الرائدة في العراق التابعة لوزارة الصناعة والمعادن , إذ تم تأسيسها حسب الأمر الوزاري المرقم ٢٩٦٣ في ١٩٩٥/٦/٢٠ و باشرت أعمالها من ١/٧/ ١٩٩٥ ويقع مقر الشركة في محافظة النجف الأشرف قضاء الكوفة , إذ تظم الشركة (٨) معامل في عدة محافظات وهي معمل سمنت الكوفة , معمل سمنت النجف الأشرف , معمل سمنت كربلاء المقدسة , معمل سمنت المثنى , معمل سمنت السماوة , معمل سمنت بابل , معمل سمنت البصرة , ومعمل النورة.

لقد تم توزيع استمارة الاستبيان في مقر الشركة العام والمعامل التابعة للشركة باستثناء معملين مستثمرين هما معمل سمنت السماوة ومعمل سمنت كربلاء المقدسة, حيث تم توزيع الاستمارة على المدير العام للشركة ومجلس الإدارة , فضلا عن مدير كل مصنع و رؤساء الاقسام في ذلك المصنع , إذ أن مدير الشركة ومدراء المصانع هم الأكثر إطلاع على قرارات الشركة المتعلقة بمحاور الدراسة (المسؤولية الاجتماعية, الأداء المالي) وأن الموظفين والعاملين العاديين لا يمكنهم التأثير أو الاطلاع

على المعلومات والبيانات التي تخص اعمال الشركة وبالتالي فأن المدراء ورؤساء الاقسام هم الأكثر تأثيرا واطلاعا على البيانات والمعلومات مما يساهم في التوصل إلى اجابات اكثر دقة وموضوعية.

ثانيا: اختبار فرضيات الدراسة

- **الفرضية الرئيسية : اختبار اثر المسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE**

لقد صاغ الباحث الفرضية الصفرية الرئيسية الأولى بالصيغة التالية:

H0 : عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية للمسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE.

ضد الفرضية البديلة

H1: وجود اثر ذو دلالة إحصائية للمسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE.

ولخصت النتائج التي يتطلبها تحليل الأثر والمحسوبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS vr.20 في الجدول التالي:

جدول (١) تحليل الأثر

قيمة معامل التحديد R^2	قيمة معامل التحديد المصحح	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	قيمة sig	قرار الباحث	قيمة دربن واتسون	تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي
٪46	٪46	0.679	9.663	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة 5٪	2.2	لا توجد مشكلة

المصدر: (الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS).

يتضح من الجدول أعلاه أن انحدار المسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE فسر ما مقداره 46% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات أخرى غير داخلة في البحث وذلك لان معامل التحديد بلغت قيمته 46 وكذلك قيمة معامل التحديد المصحح , كذلك تشير النتائج الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما تثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد 2.

أما قيمة معلمة الانحدار فقد بلغت 0.679 بقيمة اختبار t مساوية الى 9.663 وهي قيمة ذات دلالة معنوية تحت مستوى 5٪ كون قيمة المعنوية .sig اقل من 5٪ ومنه يستنتج الباحثان رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وبذلك فان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للمسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE وان زيادة الاهتمام في المسؤولية الاجتماعية SORE بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى تحسين الأداء المالي FIPE للشركة عينة الدراسة بمقدار 68%.

❖ **اختبار الفرضيات الفرعية : أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE.**

لقد صاغ الباحثان الفرضيات الأتية لغرض تحديد الأنشطة التي أثرت على الأداء المالي وترتيب قوة أثرها:

1. **الفرضية الفرعية الأولى**

H0: عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال تنمية العاملين DEEM على الأداء المالي.

H1: وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال تنمية العاملين DEEM على الأداء المالي FIPE.

٢. الفرضية الفرعية الثانية

H0: عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال حماية البيئة ENPR على الأداء المالي FIPE .

H1: وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال حماية البيئة ENPR على الأداء المالي.

٣. الفرضية الفرعية الثالثة

H0: عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال المساهمات العامة GECO على الأداء المالي FIPE.

H1: وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال المساهمات العامة GECO على الأداء المالي FIPE.

٤. الفرضية الفرعية الرابعة

H0: عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال جودة المنتج PRQU على الأداء المالي FIPE.

H1: وجود اثر ذو دلالة إحصائية لمجال جودة المنتج PRQU على الأداء المالي FIPE.

ولخصت النتائج التي يتطلبها تحليل الأثر والمحسوبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS vr.20 في الجدول التالي:

جدول (٢)

أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية SORE على الأداء المالي FIPE

النشاط	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة معامل التحديد المصحح	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	Sig.	معنوية قيمة t	قيمة دربن - واتسون	القرار بوجود مشكلة الارتباط الذاتي
DEEM	٪44	٪43	0.661	9.202	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة 5٪	2.1	لا توجد مشكلة
ENPR	٪24	٪24	0.492	5.895	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة 5٪	2	لا توجد مشكلة
GECO	٪40	٪39	0.63	8.462	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة 5٪	2.1	لا توجد مشكلة
PRQU	٪21	٪20	0.456	5.352	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة 5٪	2.1	لا توجد مشكلة

المصدر: (الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS).

يتضح من الجدول أعلاه أن نموذج انحدار DEEM على FIPE فسر ما مقداره 44% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات أخرى غير داخلة في البحث وذلك لان معامل التحديد بلغت قيمته 44 وقيمة معامل

التحديد المصحح 43. كذلك تشير النتائج الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما تثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد (2).

أما قيمة معلمة الانحدار فقد بلغت 0.661 بقيمة اختبار t مساوية الى 9.202 وهي قيمة ذات دلالة معنوية تحت مستوى ٥٪ كون قيمة المعنوية sig. اقل من ٥٪ ومنه يستنتج الباحثان رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وبذلك فان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لنشاط تنمية العاملين DEEM على الأداء المالي FIPE وان الزيادة في نشاط تنمية العاملين DEEM بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى تحسين الأداء المالي FIPE للشركة عينة الدراسة بمقدار 66% . وان نموذج انحدار نشاط حماية البيئة ENPR على الأداء المالي FIPE فسر ما مقداره 24% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات أخرى غير داخلة في البحث وذلك لان معامل التحديد بلغت قيمته 24 وقيمة معامل التحديد المصحح 24 . كذلك تشير النتائج الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما تثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد 2.

أما قيمة معلمة الانحدار فقد بلغت 0.492 بقيمة اختبار t مساوية الى 5.895 وهي قيمة ذات دلالة معنوية تحت مستوى ٥٪ كون قيمة المعنوية sig. اقل من 5٪ ومنه يستنتج الباحثان رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وبذلك فان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لنشاط حماية البيئة ENPR على الأداء المالي FIPE وان زيادة الاهتمام في نشاط ENPR بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى تحسين الأداء المالي FIPE بمقدار 49%.

ان نموذج انحدار نشاط المساهمات العامة GECO على الأداء المالي FIPE فسر ما مقداره 40% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات أخرى

غير داخلة في البحث وذلك لان معامل التحديد بلغت قيمته 40 وقيمة معامل التحديد المصحح 39 . كذلك تشير النتائج الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما تثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد(2).

أما قيمة معلمة الانحدار فقد بلغت 0.63 بقيمة اختبار t مساوية الى 8.462 وهي قيمة ذات دلالة معنوية تحت مستوى 5٪ كون قيمة المعنوية sig. اقل من 5٪ ومنه يستنتج الباحثان رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وبذلك فان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لنشاط المساهمات العامة GECO على الأداء المالي FIPE وان زيادة الاهتمام في نشاط المساهمات العامة GECO بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى تحسين الأداء المالي FIPE بمقدار 63%.

وان نموذج انحدار نشاط جودة المنتج PRQU على الأداء المالي FIPE فسر ما مقداره 21% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات أخرى غير داخلة في البحث وذلك لان معامل التحديد بلغت قيمته 21 وقيمة معامل التحديد المصحح 20. كذلك تشير النتائج الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما تثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد (2).

أما قيمة معلمة الانحدار فقد بلغت 0.456 بقيمة اختبار t مساوية الى 5.352 وهي قيمة ذات دلالة معنوية تحت مستوى ٥٪ كون قيمة المعنوية sig. اقل من 5٪ ومنه يستنتج الباحثان رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وبذلك فان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لنشاط جودة المنتج PRQU على الأداء المالي FIPE وان زيادة الاهتمام بنشاط PRQU بمقدار

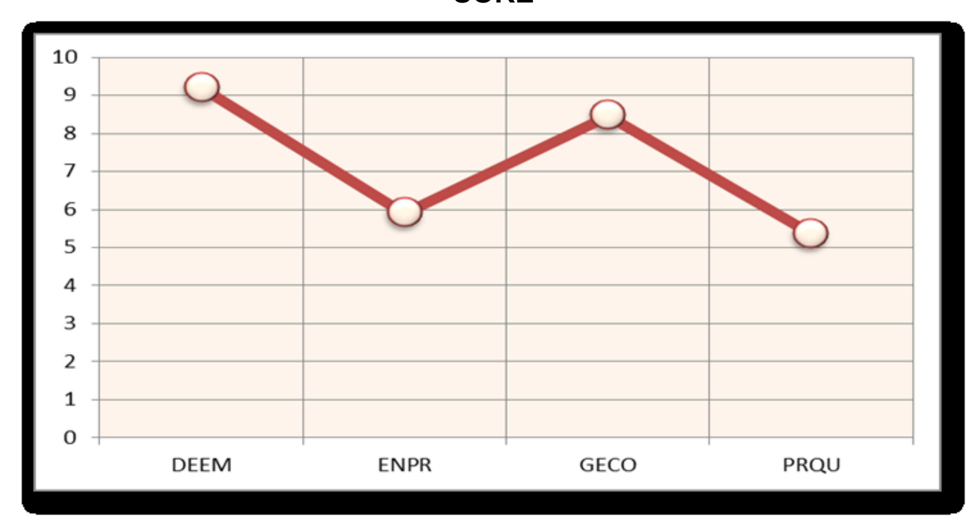
وحدة واحدة يؤدي الى تحسين الأداء المالي FIPE للشركة عينة الدراسة بمقدار 46%.

كان النشاط الأكثر تأثيرا في الأداء المالي FIPE هو نشاط DEEM يأتي بعده نشاط GECO ومن ثم نشاط ENPR وأخيرا نشاط PRQO والشكل التالي يوضح ترتيب الأهمية بيانيا:

شكل رقم(١)

ترتيب أهمية اثر كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية

SORE



المصدر: (الشكل من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS)

الاستنتاجات والتوصيات

هنالك مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات المستقاة من الاطار النظري للدراسة سواء كانت خاصة بالمسؤولية الاجتماعية أو بأداء الشركات في الأجل القصير (الأداء المالي) فضلا عن النتائج المستوحاة من الجانب العملي للدراسة **ومن أهمها:**

أولا: الاستنتاجات

توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

1) حددت الدراسة مفهوم المسؤولية الاجتماعية بأنها " التزام أخلاقي على الشركات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه بأن تقوم بمعالجة إضرارها الناتجة من تنفيذ إعمالها . فضلا عن المساهمة في تنمية البيئة والمجتمع ورفع المستوى المعيشي للعاملين وعائلاتهم . والعمل على الارتقاء بجودة منتجاتها " .
2) إن زيادة اهتمام الشركة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية مجتمعةً بمقدار وحدة واحدة يمكن أن يؤدي الى تحسين الأداء المالي بمقدار 68% .
3) إن زيادة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بتنمية العاملين بمقدار وحدة واحدة يمكن أن يؤدي الى تحسين الأداء المالي بمقدار 66% .
4) إن زيادة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بحماية البيئة بمقدار وحدة واحدة يمكن أن يؤدي الى تحسين الأداء المالي بمقدار 49% .
5) إن زيادة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بالمساهمات العامة (التفاعل مع المجتمع) بمقدار وحدة واحدة يؤدي تحسن الأداء المالي بمقدار 63% .
6) إن زيادة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بجودة المنتج بمقدار وحدة واحدة يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء المالي للشركة بمقدار 46%.

٧) كان النشاط الأكثر تأثيرا في الأداء المالي للشركة هو نشاط تنمية العاملين يأتي بعده نشاط المساهمات العامة ومن ثم نشاط حماية البيئة وأخيرا نشاط جودة المنتج.

ثانياً: التوصيات

بناءا على النتائج التحليلية لواقع المسؤولية الاجتماعية وأثرها على أداء الشركات وطبقا **لما توصل أليه الباحثان نقترح عدد من التوصيات من أهمها:**

١) ضرورة اعتبار الأداء الاجتماعي للشركة أحد أبرز المحاور التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند تقييم أداء الشركة ، إذ أن جودة الأداء الاجتماعي تؤثر بشكل مباشر على باقي جوانب الشركة (المالية والإدارية والاستراتيجية).

٢) العمل على أشراك المدراء والمحاسبين والمدققين بدورات خاصة بمجال المسؤولية الاجتماعية للشركات بكافة أنشطتها وكيفية الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية التي تصدرها.

٣) ضرورة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بتنمية وحماية العاملين من خلال زيادة عدد الدورات التدريبية وصرف المكافأة التشجيعية وتوفير السكن والنقل لهم فضلا عن توفير سلم ترقيات عادل بينهم , إذ أن الاهتمام بتنمية العاملين وحمايتهم يحسن أداء الشركة في الأجل القصير(الأداء المالي) وفقا لنتائج الدراسة.

٤) ضرورة زيادة اهتمام الشركات الصناعية بتطوير علاقتها مع المجتمع من خلال زيادة تفاعلها مثل تدعيم المؤسسات العلمية والثقافية , والمساعدة في التسهيلات الخاصة بالعناية الصحية للمجتمع, إذ أن الأنشطة الخاصة بالمساهمات العامة يمكن أن تساهم في تحسين الأداء المالي للشركة وفقا لنتائج الدراسة.

٥) يتعين على الشركة الاهتمام بالبيئة , ومعالجة مخلفاتها التي من الممكن أن تأثر على البيئة من خلال تطوير المرسبات والعمل على صيانتها كون أن هذا النشاط يقع في المركز الثالث من حيث التأثير على أداء الشركة المالي.

٦) يتعين على الشركة دعم جودة منتجاتها والعمل على الارتقاء بها , كون أن هذا النشاط يقع في المرتبة الرابعة بعد نشاط تنمية العاملين , نشاط المساهمات العامة , ونشاط جودة المنتج في دعم وتطوير أداء الشركة في الأجل القصير وفقا لنتائج الدراسة.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

١) إدريس , وائل محمد صبحي , و الغالبي , طاهر محسن منصور , (٢٠٠٩) ، " **أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن**" ، دار وائل للنشر , عمان , الأردن.

٢) بن خروف , جليلة , (٢٠٠٨) , **" دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات: دراسة حاله المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات kanagha** " رسالة ماجستير, جامعة محمد بوقره.

٣) بن طاطة , عتيقة , (٢٠٠٩) , " **سياسات الإعلان دورها في زيادة الحصة السوقية** " بحث منشور, جامعة دمشق , كلية الاقتصاد , سوريا .

٤) الحسن , بو بكر محمد , (٢٠١٤) "**دور المسؤولية الاجتماعية في تعزيز أداء المنظمة : دراسة حالة في لمؤسسة نفطال وحدة – باتنة**" رساله ماجستير , جامعة محمد خيضر , الجزائر.

٥) الحسناوي , سالم صلال , (٢٠١٤) "**اساسيات الإدارة المالية** " مطبعة عدن , النجف الأشرف , العراق.

٦) الحيالي , وليد ناجي , (٢٠٠٩) , "**محاسبة التلوث البيئي**" بغداد , العراق .

٧) راشي , طارق (٢٠١٣) , "**دور تبني مقاربة المسؤولية الإجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الاعمال**" , بحث منشور, جامعة محمد الشريف, الجزائر.

٨) رحماني , زهرة , (٢٠١٤), " **تأثير أبعاد المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"** , رسالة ماجستير, الجزائر.

٩) السعيد , بريش ، يحياوي نعيمة ,)(٢٠١١) ، " **أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها** " ، بحث مقدم في الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة, الجزائر.

١٠) العامري ، محمد علي ابراهيم (٢٠٠١)، "**الإدارة المالية**"، الزوراء للطباعة، بغداد، العراق.

١١) عاملة محسن احمد (٢٠١١) " **إدراك المستهلك العراقي للمسؤولية الاجتماعية للشركات**" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد , (٢٨).

١٢) عبد الغني , دادن , (٢٠٠٦) , " **قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية : حالة بورصتي الجزائر وباريس**" أطروحة , جامعة الجزائر.

١٣) عشي , عادل (٢٠٠١) " **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - قياس وتقييم: دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل**" , رسالة ماجستير , جامعة محمد خيضر , الجزائر

١٤) عمر , جيمين , (٢٠١٣)، " **دور إستراتيجية التنويع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية دراسة حالة مؤسسة كوندور**" رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر , الجزائر .

١٥) كاظم , هند جميل , (٢٠١٥) , " **تقييم الأداء الاستراتيجي لوزارة الثقافة : دراسة حاله في ديوان الوزارة** " رسالة ماجستير، جامعة بغداد.

١٦) محمود , شهاب محمد طه، (٢٠٠٢) , "**المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية للمنظمات الإنتاجية في توفير مبدأ حماية المستخدم**" رسالة ماجستير ,كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة الموصل.

١٧) مطر ، محمد , (٢٠٠٦) , "**الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**"، ط٢، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

١٨) يوسف , خالد سعد آل رفو , (٢٠١١) . "**المسؤولية الاجتماعية عن عمليات الخدمة الصحية : دراسة لآراء عينة من الإدارة العليا في المنظمات الصحية – بغداد**" رسالة ماجستير , هيئة التعليم التقني , بغداد.

ثانيا: المصادر الاجنبية

1) Bassioni , H. D., & Hassan , T. M. (2004),"**Performance Measurement in Construction"**, Journal Of Management, vol (20) , No (2).
2) Griffin , Ricky W. , (2002) ," **Management**", 7th Edition, Boston : Houghton South Western.
3) Harmony J . Palmer , (2012), "**Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Does it Pay to Be Good?** " Master Theses, Claremont McKenna College.
4) Hirigoyen, Gérard and Poulain Thierry (2015) " **Relationships between Corporate Social Responsibility an Financial Performance: What is the Causality?**" Journal of Business & Management , Vol (4), NO(1) .
5) Johan Classon and Johan Dahlstrom, (2006), **" How can CSR affect company Performance : A qualitative study of CSR and its effects** " Master Thesis Business Administration, Faculty of Economy , Communication.
6) Kinicki, Angelo and Williams ,Brian K., (2003)," **Management :A Practical Introduction"**, San Francisco, California, McGrew Hall.
7) Lee G. Cooper , and Masao Nakanishi , (2010) " **Market-Share Analysis Evaluating Competitive Marketing Effectiveness**" University of Pennsylvania Philadelphia, Pennsylvania, U.S.A .
8) Marian ,Gurau, (2012) " **The Use of Profitability The index on the economic evaluation of industrial investment projects** " Proceedings in Manufacturing Systems, Vol (7) , No (1) .
9) Michael E. Porter **,** (2003**) "The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance" Published:** New York : Free Press : London Collier Macmillan .
10) Moser, D.V , and Martin ,P.R, (2012) ,"**A Broader Perspective on Corporate Social Responsibility Research in Accounting** " ,the accounting review Vol. (87) , No ,(3) .

11) Rossi, Alices , (2001) **," Caring and Doing for others : Social Responsibility in the Domains of Family Work and Community**" Chicago, University of Chicago Press.
12) Sharma A . , and Balvir Talwar , (2005) , " **Corporate social responsibility: modern vis-a-vis Vedic approach** ". Measuring Business Excellence , Vol (9) , No (1) .
13) Srihadi , Zarkasyi ,(2007) , "**Corporate s Social Responsibility Accounting Between Theory and Reality**" , Padjadjaran university, Symposium Kebudayaan Indonesia .
14) Steiner, George A , (1992) , " **Social Policies for Business"** C.M.R. ,Vol , XV, No (2).
15) **https://ar.wikipedia.org.**

الفصل الثاني

القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاجتماعية

القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية[١]

(دراسة تطبيقية في شركة أور العامة للصناعات الهندسية)

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد إطار مفاهيمي للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من حيث المفهوم والمتغيرات ومجالات التطبيق، والتعرف على أساليب ومداخل القياس والإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم الختامية التي تعدها الوحدات الاقتصادية. كذلك تهدف الدراسة إلى إمكانية تطبيق نماذج للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتفق مفاهيمها ومتغيراتها مع ظروف وتركيبة البنيان الاجتماعي والاقتصادي للشركات العاملة في القطاع الصناعي العراقي، وذلك بهدف تقويم الأداء الاجتماعي لتلك الشركات.

تم تطبيق هذه الدراسة من خلال اختيار إحدى شركات القطاع الصناعي في العراق (شركة أور العامة للصناعات الهندسية) بوصفها عينة لإعداد القوائم الختامية الاجتماعية مثل قائمة التدفقات النقدية وقائمة النشاط الاقتصادي -الاجتماعي وقائمة الدخل الاجتماعي وقائمة التأثير الاقتصادي/الاجتماعي وكشف الميزانية العمومية الاجتماعية. وقد بنيت الفرضية العامة لهذه الدراسة

---

[١] إعداد الباحثان: أ.د. سعود جايد مشكور العامري، أ.د. علي نعيم جاسم الزبيدي - جامعة المثنى

على أن القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية بصورة نماذج اجتماعية منفصلة يؤدي إلى تقييم الأداء الاجتماعي لتلك الوحدات في نهاية الفترة المالية .

خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات يمكن إجمالها بتوصية عامة مفادها أن الجهود المشتركة لجميع الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية يجب أن تتضافر من اجل إلزام الوحدات الاقتصادية بالقياس والإفصاح عن أدائها الاجتماعي بصورة مجموعة قوائم ملحقة لغرض الاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية والاجتماعية . ويتعين أن تدخل تلك القوائم في صلب النظام المحاسبي المطبق في تلك الشركات لكي يتكامل هذا النظام ويصبح نظاما للمعلومات المحاسبية الاقتصادية والاجتماعية.

المقدمة

لقد تطورت أهداف الشركات بتطور أشكالها القانونية عبر الزمن، فبعد أن كان هدفها الجوهري يتمثل في تحقيق أقصى الأرباح قبل كل شيء ظهر إلى جانب ذلك هدف آخر يتمثل في الهدف الاجتماعي (Social Objects). وهذه الأهداف يتجسد تحقيقها من خلال ما تحققه عوامل الإنتاج في الشركات من مساهمة في العمليات الإنتاجية. إذ أن الشركات عادة ما تحقق قيمة مضافة (Added Value) من خلال مساهمة عوامل الإنتاج التي تنال نصيبها من هذه القيمة المضافة مقابل مساهمتها في العمليات الإنتاجية.

وقد تطورت عوامل الإنتاج (Factors of Production) هي الأخرى بتطور الشركات عبر الزمن إلى أن أصبح عنصر المجتمع يشكل احد عناصر الإنتاج المساهمة في العملية الإنتاجية ودعمها. ولذلك لابد من أن ينال هذا العنصر نصيبه من عوائد عوامل الإنتاج تتمثل في المنافع الاجتماعية(Social Benefits) التي تحققها الشركات للمجتمع باعتباره احد عوامل الإنتاج كتأمين فرص العمل، رفع المستوى الثقافي والحضاري، تجميل المنطقة وزرعها، توفير المياه والكهرباء ومشاريع الصرف الصحي وغيرها من الخدمات الاجتماعية المختلفة.

إن الآثار الاجتماعية الكبيرة للشركات تجعل تقييم أداءها بالاعتماد على المعايير الاقتصادية التقليدية غير كاف ، ولذلك لابد من استخدام نظام معلومات محاسبي اجتماعي -Social) (Accounting Information Systemمتكامل يشمل كافة عناصر النظام من مدخلات(Inputs) بيانات اجتماعية وتشغيل لهذه البيانات ومن ثم الوصول

إلى مخرجات (Outputs)أو قوائم محاسبية اجتماعية يتم بواسطتها اتخاذ قرارات ترسم صورة المستقبل للإيفاء بالمتطلبات الاجتماعية .

إن اهتمام المجتمعات والدول بالآثار الاجتماعية عن طريق القياس والإفصاح المحاسبي (Accounting Disclosure and Measurement) يشكل خطوة مهمة للتعبير عن تلك الآثار الاجتماعية انسجاما مع الدور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الذي تقوم به المحاسبة. وهنا يتعين على المحاسبة أن تضطلع بدور فاعل في جمع وتصنيف وفحص وتحليل وتقرير المعلومات الخاصة بالأداء الاجتماعي (Social Performance) للشركات. وقد تبنى هذا الدور العديد من المنظمات المحاسبية الدولية منذ عقد السبعينات من القرن الماضي، ونفذ العديد من الشركات في العالم الإرشادات والتوصيات الصادرة عن هذه المنظمات. الأمر الذي دفع الشركات إلى الاهتمام بالأضرار التي تصيب المجتمع وذلك من خلال اعتماد نظم محاسبية فاعلة للقياس والإفصاح عن العوائد الاجتماعية المخصصة من أنشطة هذه الشركات والعودة بالأرباح إلى ما يفيد المجتمع في كافة الميادين....

❖ **أهمية الدراسة**

لقد حظيت مشاكل البيئة (Environment) الناجمة عن ممارسة النشاط الاقتصادي للشركات الكبرى بالمزيد من إجراء الدراسات والأبحاث التي تركزت حول الآثار السلبية الناجمة عن التلوث (Pollution) الذي تسببه هذه الشركات بمختلف أشكاله للبيئة المحيطة، ومن ثم الانعكاس على صحة الإنسان. وأدى تعدد وتنوع هذه الدراسات والأبحاث إلى ظهور المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية (Social Responsibility Accounting) وهي أحدث مراحل التطور في الفكر المحاسبي للأداء الاجتماعي لهذه الشركات وللتكاليف التي يجب أن تتحملها كتعويض عن أضرارها بالبيئة ومواردها الطبيعية .

ومن هنا جاءت أهمية هذه الدراسة لإبراز مدى حاجة إدارات الشركات لإدخال المحاسبة عن أدائها الاجتماعي ضمن حساباتها،إذ أنها يمكن أن تحقق مزايا عديدة

من أبرزها المساهمة في جعل القوائم الختامية لهذه الشركات أكثر شمولا ويجعل المجتمع أكثر قبولا لهذه الشركات، علاوة على أنها تجنب هذه الشركات دفع الغرامات إذا خالفت قوانين البيئة المفروضة عليها .

واستنادا لذلك فقد أصبح للمحاسبة دور فاعل في تجهيز المعلومات (Information) وإظهار ذلك في مخرجات النظام المحاسبي لتوفير قاعدة واسعة من المعلومات بما يعكسه تحقيق الوحدة الاقتصادية للموازنة بين المنافع التي يتلقاها المجتمع أو المسؤولية الاجتماعية وما تستهلكه تلك الوحدة من الموارد .

❖ أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يأتي:

- تحديد إطار مفاهيمي للقياس والإفصاح عن المسئولية الاجتماعية من حيث المفهوم والمتغيرات ومجالات التطبيق في الوحدات الاقتصادية.
- توفير المعلومات عن السياسات والبرامج الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في إطار تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية ، من خلال استعراض الأبعاد والمداخل المحاسبية التي يمكن استخدامها في محاسبة المسؤولية .
- التعرف على أسس وأساليب القياس والإفصاح عن معلومات المسئولية الاجتماعية في القوائم الختامية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية .
- تطبيق نماذج للمحاسبة عن المسئولية الاجتماعية في الشركات تتفق مفاهيمها ومتغيراتها مع ظروف وتركيبة البنيان الاجتماعي والاقتصادي للشركات في القطاع الصناعي العراقي وذلك بهدف تقويم الأداء الاجتماعي لتلك الشركات.

❖ مشكلة الدراسة

تعد المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية من أحدث الفروع المتطورة في الفكر المحاسبي ، ولقد انبثق هذا الفرع الحديث نتيجة للزيادة المتنامية في حجم وقدرات

الشركات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق، الأمر الذي أدى إلى اهتمام المنظمات والجمعيات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية في العالم اجمع بهذا الحقل المحاسبي. ولما كان الإطار الفكري المحاسبي يعاني من القصور لعدم قدرته على تقديم إجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسبين مثل قياس العوائد والتكاليف الاجتماعية والإفصاح عنها في الوحدات الاقتصادية فإن التساؤل الجوهري الذي يطرح للمشكلة هل أن المحاسبة توفر أساليب قياس تستند إليها في قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية التي تساعد على تقديم المعلومات إلى الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية بما يكفل إجراء عملية التقييم الشامل من جانب المجتمع والدولة لمستوى الأداء الاجتماعي الذي تحققه الوحدات الاقتصادية ؟ **ومن هذا التساؤل الرئيسي يمكن أن تتفرع الأسئلة الآتية:**

(١) هل يتزامن القياس والإفصاح عن النشاط الاقتصادي في شركات القطاع الصناعي مع القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تلك الشركات بما يجعل عملية القياس والإفصاح ملائمة وموضوعية وشاملة ؟

(٢) هل أن القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية في شركات القطاع الصناعي يجعل التقارير والقوائم المالية أكثر شمولا ويجعل المجتمع أكثر قبولا لأداء هذه الوحدات الاقتصادية ؟

❖ **فرضيات الدراسة**

استند الباحثان في الإجابة عن تساؤلات مشكلة البحث وتحقيق أهدافه على فرضية عامة نصها ما يلي :

" يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بشكل قوائم اجتماعية منفصلة إلى تقييم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية" .

وتتفرع الفرضية العامة إلى الفرضيات الفرعية الآتية :

١) يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي باستخدام قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية إلى تقييم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية.

٢) يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي باستخدام قائمة النشاط الاجتماعي/ الاقتصادي إلى تقييم إجمالي الفائض (العجز) الاجتماعي - الاقتصادي .

٣) يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي باستخدام قائمة الدخل الاجتماعي إلى تحديد صافي الربح (أو صافي الخسارة) الاجتماعي.

٤) يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي باستخدام قائمة التأثير الاجتماعي إلى قياس الفائض(العجز)الاجتماعي.

٥) يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي باستخدام كشف الميزانية العمومية الاجتماعية إلى بيان إجمالي الأصول الاجتماعية المتاحة من جانب ، ومن الجانب الآخر إجمالي الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية الاجتماعية ،ومن ثم تعطي صورة واضحة عن نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي والاجتماعي في التاريخ ذاته.

❖ **منهجية البحث العلمي**

استخدم الباحثان في إعداد هذه الدراسة المنهجية العلمية الآتية :

١) أسلوب الجمع بين المنهج العلمي الاستقرائي والمنهج العلمي الاستنباطي: انتهجت الدراسة المنهج الاستقرائي في دراسة وتحليل الحالة بشكل خاص من واقع إحدى شركات القطاع الصناعي، ومن ثم يمكن تعميم التطبيق المحاسبي في شركات القطاع بأكمله. كما انتهجت الدراسة المنهج الاستنباطي في تحليل واقع عدم التزام عموم شركات القطاع الصناعي بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ،ومن ثم يمكن النزول بهذا الواقع إلى مستوى الوحدات الاقتصادية وإجراء التطبيق المحاسبي فيها بشكل خاص.

٢) إتباع المنهج العملي (الواقعي): انتهجت الدراسة هذا النهج بسبب موضوعيته وقبوله قبولا عاما من قبل المحاسبين وذلك لأنه يستند إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة العملية.لقد وجد الباحثان بعد تحديد المشكلة انه من الضروري إيجاد

حل عملي ينطلق من واقع البيانات الفعلية للوحدة الاقتصادية لتفسير المشكلة وتحقيق أهداف الدراسة ومن ثم الوصول إلى أسس مقبولة قبولا عاما.

٣) الاستناد الى المراجع العلمية والدوريات والدراسات السابقة في إعداد هذه الدراسة، فضلا عن الاعتماد على التقارير والقوائم المالية للشركة عينة الدراسة.

❖ **عينة الدراسة**

يشمل مجتمع الدراسة القطاع الصناعي في العراق ،وتمثل عينة الدراسة إحدى شركات هذا القطاع وهي شركة أور العامة للصناعات الهندسية التابعة إلى وزارة الصناعة والمعادن .تقوم هذه الشركة بإنتاج وتصنيع القابلوات الكهربائية ومقاطع الألمنيوم. **وقد تم اختيار هذه الشركة للدراسة لعدة اعتبارات أبرزها ما يأتي**:

- تمثل هذه الشركة أنموذجا حقيقيا لشركات القطاع الصناعي العام يمكن من خلاله تعميم الدراسة على بقية الشركات العاملة في القطاع نفسه.
- تعد الشركة من الشركات الكبيرة في القطاع الصناعي العراقي وبذلك تحتل أهمية كبيرة في مجال تطبيق المسؤولية الاجتماعية .
- ترتبط هذه الشركة من خلال طبيعة عملها بصورة مباشرة مع المجتمع والعاملين والبيئة ،الأمر الذي يسهل عملية إعداد معلومات ومؤشرات المسؤولية الاجتماعية فيها.

وتتكون الشركة من منشاتين هما المنشأة العامة للقابلوات والأسلاك والمنشأة العامة لصناعة مقاطع الألمنيوم . **وفيما يأتي نبذة تعريفية عن كل منشاة:**

١ – المنشاة العامة للقابلوات والأسلاك ، تأسست المنشاة العامة للقابلوات والأسلاك الكهربائية في محافظة ذي قار - مدينة الناصرية في عام 1974 م . **وتحتوي المنشاة على أربعة معامل هي :**

- معمل القابلوات والأسلاك الكهربائية
- معمل القابلوات الهاتفية وأسلاك اللف

- معمل أسلاك الميدان
- معمل البكرات الخشبية

٢ – المنشأة العامة لصناعة مقاطع الألمنيوم: تأسست المنشاة العامة لمقاطع الألمنيوم في محافظة ذي قار - مدينة الناصرية في عام ١٩٧٥ (جريدة الوقائع العراقية، العدد (2438) في 2/5/ 1975).

وفي عام 1988 تم دمج المنشأتين في منشاة واحدة ليتغير اسميهما فيصبح شركة أور العامة للصناعات الهندسية (جريدة الوقائع العراقية ،العدد (3192) في 1988/3/7) .

❖ حدود الدراسة

تقتصر حدود الدراسة على ثلاثة محاور رئيسة علاوة على الدراسات العربية والأجنبية السابقة. فقد خصص المحور الأول لإلقاء الضوء على الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من حيث المفهوم والمتغيرات ومجالات التزام الوحدة فيها، ويتناول المحور الثاني الإطار المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من حيث أطرها وأبعادها ومداخلها، أما المحور الثالث فقد تم تخصيصه للكشف عن تطبيق النماذج المحاسبية في القياس والإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية.وقد تم تطبيق الدراسة على بيانات شركة أور العامة للصناعات الهندسية لعام ٢٠٠٩م وهي إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العاملة في مدينة الناصرية جنوب العراق.

❖ الأبحاث والدراسات السابقة

بدأ استخدام اصطلاح المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية في الفكر المحاسبي منذ عشرينات القرن الماضي ، وقد أورد هذا الاصطلاح لأول مرة شلدون (Sheldon)عام ١٩٢٣ م في مؤتمر عقد في ولاية فلوريدا في الولايات المتحدة الأمريكية ،حين أشار إلى أن مسؤولية أي منظمة بالدرجة الأولى هي مسؤولية اجتماعية ، وأن بقاء أي منظمة

واستمرارها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفي مسئولياتها الاجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة (جربوع ، ٢٠٠٧: ٢٣٩).

وبدأ مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية يلفت أنظار الباحثين بالجامعات ودوائر البحث العلمي والمنظمات المهنية بالخارج حول أهمية الوفاء من قبل منظمات الأعمال بمسئولياتها الاجتماعية. لذلك يمكن القول بان هنالك العديد من الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع تركز مجملها على أن منظمات الأعمال يتحتم عليها ضرورة تعديل النموذج الاقتصادي التقليدي، المبني على فلسفة تعظيم الربحية فقط ليأخذ في الحسبان إلى جانب الاعتبارات الاقتصادية اعتبارات أخرى اجتماعية لم تكن مأخوذة في الحسبان من قبل (Pava & Krause, 1996: pp 321-357). (Balabanis, et.al, 1998: pp25-44)

وعليه فان الدراسات والأبحاث والإرشادات والقوائم التي أعدت حول هذا الموضوع من قبل الباحثين والمنظمات المهنية والأكاديمية كانت عديدة ،وبخاصة في عقد السبعينات من القرن الماضي (القاضي، حمدان، ٢٠٠١ :٢٣٦)، بغية وضع أسس أولية للقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية تمهيدا لإصدار معيار أو قاعدة ثابتة تكون مقبولة قبولا عاما ،ومن هنا فان هذه الدراسة ستقتصر على ابرز الدراسات العربية ذات العلاقة التي أجريت خلال العقدين الماضيين وهي الآتي :

(أولا) الدراسات والأبحاث العربية

١) دراسة العاني (١٩٩١)

" محاسبة المسؤولية الاجتماعية أداة تقييم الوحدات الاقتصادية "

أجريت هذه الدراسة التطبيقية في الشركة العامة لمنتجات الألبان - بغداد ، وكانت تهدف إلى تقويم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية من خلال عرض نماذج توضيح المنافع والتكاليف الاجتماعية وصولا إلى تحديد الربحية الاجتماعية ، ومن ثم عرض تلك المنافع والتكاليف في قوائم منفصلة عن القوائم المالية .

٢) دراسة الدباغ (١٩٩٢)

"إطار محاسبي مقترح للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية "

أجريت هذه الدراسة التطبيقية في معمل الغزل والنسيج في الموصل، وكانت تهدف إلى تصميم نظام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية يمكن بواسطته تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية . ويقوم هذا النظام على فكرة استخدام المحاسبة الاجتماعية أداة لتقويم الوحدات الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى إعداد أنموذج يستخدم في قياس التكاليف الاجتماعية والإفصاح عنها في قوائم منفصلة عن القوائم المالية.

٣) دراسة رجب (١٩٩٤)

" القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في القوائم المالية"

أجريت هذه الدراسة في المنشاة العامة للإسمنت الشمالية – الموصل، وكانت تهدف إلى دراسة وتحليل أساليب قياس التكاليف الاجتماعية وإمكانية الإفصاح عنها في إطار مقترح للمحاسبة عن التكاليف الاجتماعية.وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية الإفصاح عن التكاليف لاجتماعية إلى جانب تكاليف الأنشطة الاقتصادية، فضلا عن إمكانية تبويب تكاليف الأنشطة الاجتماعية إلى تكاليف تتعلق بالبيئة الداخلية للمنشاة وتكاليف تتعلق بالبيئة الخارجية.

٤) دراسة الغبان (١٩٩٦)

"الإطار المقترح للمحاسبة عن تكاليف الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي الموحد"

أجريت هذه الدراسة التطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية العراقية في بغداد ، وكانت تهدف إلى بيان إمكانية تطبيق المحاسبة عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية في الشركات التي تطبق النظام المحاسبي الموحد. وقد توصلت الدراسة إلى بناء هيكل لقياس وتسجيل وتبويب تكاليف الأداء الاجتماعي تحت عناوين خاصة فيها في سجلات الشركة.

٥) دراسة إسماعيل (١٩٩٧)

"التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة وإجراءات القياس المحاسبي"

قدمت الدراسة اقتراحًا لقياس التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة من خلال اقتراح قياس تكاليف الإجراءات المباشرة والإجراءات غير المباشرة التي تقوم بها الشركة المساهمة الصناعية للحد من تلوث البيئة، كما أوصت الدراسة بضرورة وجود قوانين وأنظمة لحماية البيئة وفرض عقوبات على الشركات الصناعية المساهمة العامة التي لا تلتزم بحماية البيئة وتسبب أضرار لها.

٦) دراسة أومري (١٩٩٨)

" الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية للمشروع والآثار المترتبة على النشاط الاقتصادي الذي يمارسه المشروع"

اتجهت هذه الدراسة نحو اعتبار التكاليف الاجتماعية جزءًا يضاف على كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال فصل الجزء الاجتماعي من التكاليف عن الجزء الاقتصادي عن طريق الاسترشاد بعدد من المعايير، وقد عرض البحث نموذجًا لقياس صافي الفائض أو العجز الاقتصادي- الاجتماعي للمشروع عن طريق تبويب تكاليف أنشطة المسئولية الاجتماعية في أربعة مجالات أساسية في قائمة واحدة للدخل الاقتصادي -الاجتماعي.

٧) دراسة المشكور (٢٠٠١)

"الإفصاح المحاسبي عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية "

أجريت هذه الدراسة النظرية والتطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة في المنطقة الجنوبية من العراق ، وكانت تهدف إلى التعرف على مفهوم وأهمية تكاليف المسؤولية الاجتماعية وأهمية وأساليب الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية ، والتعرف على مجالات الأنشطة الاجتماعية المقدمة للعاملين والمجتمع من خلال بيانات وسجلات الشركة.وقد توصلت هذه الدراسة إلى تطوير نموذج لكل من قائمة المركز

المالي وكشف العمليات الجارية بصورة تعكس كلا من الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي للشركة ككل.

٨) دراسة داود (٢٠٠٢)

"الحسابات الاجتماعية لقياس مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحقيق المسؤولية الاجتماعية"

لقد أفادت هذه الدراسة بان غالبية الوحدات الاقتصادية في العراق لا تمتلك وعيا لمسؤوليتها البيئية والاجتماعية ابعد من الالتزام القانوني بما يجعله وعيا طبيعيا طوعيا ناتجا من التفاعل بين الوحدات الاقتصادية والمجتمع والبيئة والإفصاح عن مدى مساهمتها في هذه المسؤولية .

واستنادا لذلك فقد اقترحت هذه الدراسة مجموعة نماذج للإفصاح عن مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في الرفاهية الاجتماعية من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية ومن وجهة نظر المجتمع والتي تعد أساسا لمحاسبة المسؤولية عن الرفاهية الاجتماعية لما تتضمنه من معلومات لقياس مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية باستخدام مجموعة مؤشرات تم التوصل إليها في هذه الدراسة وباستخدام العناصر التي تضمنتها النماذج المعدة لهذا الغرض .

٩) دراسة جربوع (٢٠٠7)

"مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى وجود منظمات أعمال من الشركات والمؤسسات وغيرها تمارس المسئولية الاجتماعية في قطاع غزة - فلسطين. وقد تبين من نتائج الدراسة أن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية لم تحظ بالاهتمام اللازم من جانب الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في فلسطين، كما أظهرت أن الإطار العام للمسئولية الاجتماعية هو إطار غير محدد المعالم ولم يتفق على أبعاده حتى اليوم بشكل قاطع، كما أظهرت الدراسة أن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية لهذه

الشركات تمثل نشاطا يمكن تقنينه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، ومن ثم يمكن تحديد طرق قياسه والإفصاح عن نتائجه بشكل موضوعي. وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات من شأنها مساعدة الشركات بالالتزام بالقوانين والأنظمة لحماية البيئة من التلوث والإضرار التي تلحق بها من جراء مزاولتها لأنشطتها المختلفة، وضرورة الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها هذه الشركات والتي لها آثار اجتماعية مثل التعليم، والصحة للعاملين، وتلوث البيئة، واستهلاك الموارد.

١٠) دراسة المطوع (٢٠٠٨)

"الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الاجتماعية و دراسة مدى الحاجة إلى معيار المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية في البيئة السعودية"

يهدف هذا البحث النظري إلى إلقاء الضوء على مفهوم " محاسبة المسؤولية الاجتماعية " التي أصبحت في عالم اليوم قادرة على إحداث تغيير في الفكر المحاسبي إذا ما استخدمت بفعالية ، لأنها تساهم في تغير نمط الحياة الصحية و البيئية وتحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع ، إذ أن التزام المنشأة كوحدة اقتصادية بتلبية الاحتياجات العديدة للمجتمع يقع ضمن المسؤولية الاجتماعية .وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة تخلي المحاسبة عن أدوارها التقليدية والاتجاه إلى التوسع في المحاسبة الاجتماعية وتفعيل التزاماتها تجاه المجتمع، الأمر الذي يتطلب وجود معيار يساعد في تأمين هذه الالتزامات بسبب تجاهل المعايير المحاسبية في السعودية المسؤولية الاجتماعية .

١١) دراسة الشيخ وآخرون (٢٠٠٩)

"مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية والتعرف على مدى تطبيقها في الفنادق الأردنية.ولقد توصلت الدراسة من خلال استمارة استبيان وزعت على فنادق مدينة عمان من الأربع والخمس نجوم ، إلى أن الفنادق الأردنية تقوم بتحديد واضح لمراكز المسؤولية ، وانه يتم إعداد موازنات تخطيطية تربط الأداء

المخطط بالفعلي ، وأنها تقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغرض تقويم الأداء ووجود نظام قوائم متكامل لمتابعة الأداء وتقويمه في مراكز المسؤولية ، ووجود نظام حوافز فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية .

♦ التعليق على الدراسات والأبحاث العربية

يلاحظ من خلال استعراض بعض الدراسات العربية انه على الرغم من وجود مؤشرات إيجابية عن ممارسة بعض تطبيقات محاسبة المسئولية الاجتماعية في شركات ومنظمات الأعمال في الدول العربية إلا أن هذه الممارسات للمحاسبة عن المسئولية الاجتماعية لا تتسم بالجدية والشمولية، فلا تتوافر نشاطات متخصصة في الشركات والمشروعات لتتولى تطبيق المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية ولا يوجد تخطيط وبحوث تهدف بشكل خاص إلى التعرف على حاجات المستهلك أو الجمهور أو المساهمين والمستثمرين وإنما تتم ممارسة الجهود في هذا المجال بشكل عشوائي وانفرادي وشخصي.

(ثانيا) الدراسات الأجنبية

١) دراسة ليناوس Linowes (١٩٧٣)

قدمت هذه الدراسة أنموذجا للتقرير عن العمليات الاجتماعية الاقتصادية للوحدة الاقتصادية من خلال قائمة أطلق عليها العمليات الاقتصادية - الاجتماعية (Socio-Economic).تتضمن هذه القائمة المقابلة الدورية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة (التحسينات Improvements) بالعمليات ذات التأثيرات السالبة (الأضرار Damages) بالنسبة لثلاثة من مجالات المسؤولية الاجتماعية وهي الموارد البشرية والموارد الطبيعية ومجال المنتج أو الخدمة .وقد اقترحت الدراسة تبويب الأنشطة الاجتماعية تبعا لعلاقتها بالبيئة أو المجتمع بشكل عام،وذلك بالاستناد إلى فرضية تقوم على أساس أن التحسينات أو الأضرار تنشأ عن أنشطة طوعية .

٢) دراسة دايلي و يجانت Dilley & Weygandt (1973)

اقترحت هذه الدراسة أنموذجا للتقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية يعتمد على إعداد مجموعة من القوائم الملحقة تحتوي كل منها على تفصيلات نشاط معين من الأنشطة الاجتماعية ،مثل حماية البيئة أو الحد من التلوث، وذلك تمهيدا لإعداد قائمة أطلق عليها " قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية " (Cash-flows Statement of Social Activities) التي تصب فيها جميع معلومات القوائم المالية الفرعية ، بحيث تتضمن هذه القائمة التكاليف الاجتماعية التي تحملتها الوحدة الاقتصادية مقيمة بقيم نقدية أو كنسبة مئوية للإفصاح عن الوزن النسبي لمساهمة الوحدة الاقتصادية في تلك الأنشطة.

٣) دراسة دينيس و فيلدمان Dennis & Feldman (١٩٧٤)

تضمنت هذه الدراسة اقتراح نموذج على شكل ميزانية عمومية ، وذلك للتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لإحدى الشركات الأمريكية . وقد استند النموذج إلى استخدام أسلوب الإفصاح الوصفي (Descriptive Disclosure) دون الأسلوب الكمي (Quantities Disclosure). إذ يتضمن التقرير توصيفا للأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية . وقد تم تقسيم التقرير إلى أربعة أجزاء تغطي مجالات المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بفرص التشغيل ،الرقابة البيئية،التفاعل مع المجتمع،وحماية المستهلك .

٤) دراسة ايستس Estes (١٩٧٦)

تهدف هذه الدراسة إلى إعداد نموذج يتضمن الإفصاح عن بيانات التكاليف الاجتماعية (Social Costs) بالاعتماد على وجهة نظر المجتمع في تعريف التكاليف الاجتماعية.ولقد اقترح إيستس(Estes) نموذجًا يتم فيه مقابلة المنافع الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية بهدف التوصل إلى صافي الفائض أو العجز الاجتماعي على مستوى الوحدة الاقتصادية .وقد أطلق على هذا التقريرالشبيه بقائمة الدخل تسمية قائمة الأثر الاجتماعي (Social Effect).غير أن النموذج يعتمد على وجهة النظر

الكلية ، إذ انه يقوم على أساس تحليل التكلفة والعائد على المستوى الكلي ، ومن ثم يصعب تطبيقه على المستوى الجزئي.

٥) دراسة جمعية المحاسبة الأمريكية AAA (١٩٧٦)

قامت جمعية المحاسبة الأمريكية بتشكيل عدد من اللجان لدراسة جوانب متعددة للمسؤولية الاجتماعية والتي قامت بدورها بنشر عدد من التقارير حول موضوعات من أهمها التأثيرات البيئية لسلوك الوحدة الاقتصادية ، التكاليف الاجتماعية ، والمحاسبة عن الأداء الاجتماعي .وفي عام ١٩٧٦م أعدت الجمعية ذاتها تقريرا عن محاسبة الأداء الاجتماعي ،وقد خلص هذا التقرير إلى زيادة عدد الوحدات التي تهتم بتقييم الآثار الاجتماعية لأنشطتها، وكذلك التوسع والنمو في نوعية المعلومات الاجتماعية التي يتم التقرير عنها بما يعكس إدراك المحاسبين لأهمية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

٦) دراسة جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية AICPA(١٩٧٧)

قامت جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية بتشكيل لجنة لإرشاد المحاسبين القانونيين على الطرق التي تساعد في حل المشاكل البيئية. وفي عام ١٩٧٧م قامت لجنة القياس الاجتماعي التابعة لذات الجمعية بدراسة أسس قياس الآثار الاجتماعية، فقد أشارت إلى الخصائص الرئيسية للنظام المثالي للقياس الاجتماعي، وتوصلت إلى عدم إمكانية تحقيقه في الوقت الحاضر.وأوصت اللجنة بان يصمم نظام أولي قابل للتطبيق العملي ويمكن تطويره عبر مراحل،كما أنها اقترحت بعض الحلول العملية التي يمكن الاستفادة منها في صياغة مداخل للقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

٧) دراسة جراي Gray (١٩٩٠)

تناولت هذه الدراسة بحث وتحليل مدى أهمية قياس القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية والإفصاح عنها باعتبارها احد مقاييس الأداء الاجتماعي المقترحة التي تساهم في إظهار مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرفاهية الاجتماعية (Social Welfare).ولقد أظهرت هذه الدراسة كيفية تطوير قائمة القيمة المضافة

بغية توفير معلومات عن التدفق المضاف للثروة والمتولد عن الجهد الجماعي للأطراف المتعاونة المكونة للوحدة الاقتصادية بأكملها.

٨) دراسة لهمان Lehman (١٩٩٥)

انطلقت هذه الدراسة من المدخل الأخلاقي (Ethical Approach) الذي يعكس سلوكية الوحدة الاقتصادية تجاه المسؤولية الاجتماعية ، ومن هذا المدخل تتمكن المحاسبة أن تؤدي دورها في ميدان التطبيق العملي على نطاق المجتمع بأكمله.إذ تعكس الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي التي تؤديها الوحدة الاقتصادية التزام أخلاقي من قبل إدارتها تجاه استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة في البيئة المحيطة بما يساهم في رفاهية المجتمع.وقد أوضحت الدراسة انه طبقا للمنظور الأخلاقي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية يتحدد نطاق المسؤولية الاجتماعية بالأنشطة التي تؤديها الوحدة الاقتصادية كالتزام أخلاقي تجاه المجتمع والتي تساعد على رفاهيته بالكامل.غيران تباين وجهات النظر والاجتهادات والتصورات فيما يتعلق بتوصيف الأنشطة الاجتماعية ومكونات الأداء الاجتماعي لا يمكن الاعتماد عليه في وضع إطار علمي قابل للتطبيق العملي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

٩) دراسة وكالة البيئة اليابانية JEA (٢٠٠٠)

Developing an environmental Accounting System

أجريت هذه الدراسة في اليابان تحت عنوان "تطوير نظام محاسبي بيئي"، وقد تم فيها استعراض عدد من تجارب الدول في مجال تطبيق المحاسبة البيئية. وتهدف هذه الدراسة إلى تقديم أسس مقترحة للإطار الفكري للمحاسبة البيئية كي يصبح هذا الإطار قاعدة يتم الاستناد إليها عند إصدار التشريعات والقوانين البيئية من قبل السلطات التشريعية في اليابان في إطار محاولة إلزام المنشات الاقتصادية اليابانية بتطبيق المحاسبة البيئية .

إن ابرز ما توصلت إليه هذه الدراسة اقتراح نماذج للإفصاح المحاسبي البيئي في ظل نظام معلومات مستقل عن أنظمة المعلومات الخاصة بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

، فضلا عن إيضاح مدى اهتمام وكالة الحماية اليابانية البيئية في محاولتها لتبني المحاسبة البيئية بغية الوصول إلى تطبيقها ففي الوحدات الاقتصادية.

١٠) دراسة Ginoglou & Tahinakis (٢٠٠٣)

Green Accounting as Information System

أجريت هذه الدراسة تحت عنوان "المحاسبة الخضراء نظام للمعلومات" ، وقدمت إلى جامعة ماسيدونيا (Macedonia) في اليونان، وتهدف هذه الدراسة إلى بيان الحاجة للتوسع في حقل المحاسبة المالية كي يتضمن مفردات الموارد الطبيعية والخسائر في العملية الإنتاجية، فضلا عن الحاجة إلى دراسة وتحليل التفاعلات بين القطاعين الاقتصادي والبيئي بغية تقديم مقياس أفضل للأداء والنمو الاقتصادي بغية الوصول إلى تقويم أكثر شمولية. ونتيجة لعدم التوازن بين تطور أنظمة المعلومات المحاسبية للإدارة البيئية وتطور أنظمة معلومات المحاسبة البيئية بسبب صعوبة التعبير النقدي عن الموارد الطبيعية، فقد أوصت الدراسة بأهمية العمل الجاد نحو تكثيف الجهود لتذليل العقبات التي تواجه المحاسبين في مجال تطبيق أنظمة المعلومات المحاسبة البيئية بسبب قلة كفاءة المحاسبين المتخصصين وندرة نماذج المحاسبة البيئية على المستوى الدولي.

١١) دراسة هان و زانج Han & Zhang (٢٠٠٨)

" Analysis of Accounting Disclosure Mode for Strengthening Corporate Social Responsibility"

أعدت هذه الدراسة في الصين تحت عنوان " تحليل نموذج الإفصاح المحاسبي لتقوية المسؤولية الاجتماعي " وكانت تهدف إلى تصميم نموذج للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصينية لمواجهة الضغوط الواسعة للأسواق العالمية ومعضلات الاقتصاد البيئي (eco-environment) والمتطلبات اللازمة للإبداع الذاتي المباشر وذلك لتقوية المسؤولية الاجتماعية وتنمية الشركات لاستمرارها بالعمل وتطويرها.وقد جاءت هذه الدراسة بتوصيات محددة ،تتمثل الأولى منها في مضمون ومحتوى الإفصاح (content of disclosure)، إذ يتعين على الشركات أن تفصح

بالكامل عن البيانات في كشف الدخل التقليدي مثال ذلك البيانات اللازمة لتحسين البيئة ،الموارد البشرية،المنتج/الخدمة والرفاهية الاجتماعية وغيرها.والثانية تتمثل في طرق الإفصاح (ways of disclosure)، إذ يتعين على الشركات أن تستخدم الطرق المختلفة تبعا للمقياس المعتمد والخاص. فبالنسبة للشركات الصغيرة والموسطة يجب أن يستخدم الطرق البسيطة للإفصاح، أما بالنسبة للشركات الكبيرة فيجب أن تعد تقريرا مستقلا ومفصلا للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.وأخيرا يمكن الإشارة إلى ملاحظة جديرة بالاهتمام وهي أن نموذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية يجب أن يشكل عملية متحركة (ديناميكية) تحتاج إلى تحسين مستمر.

♦ **التعليق على الدراسات الأجنبية**

يلاحظ أن الدراسات الأجنبية القديمة والحديثة لم تتناول إعداد قوائم ختامية اجتماعية متكاملة ومنفصلة عن القوائم المالية الاقتصادية، إذ يتضح من تلك الدراسات بأنها تطرقت إلى نوع أو نوعين من القوائم الخاصة بالقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للشركات. الأمر الذي يؤكد على أن هنالك قصور واضح في الدراسات التي تطرقت إلى موضوع تحديد تأثيرات النشاط الاجتماعي وأساليب قياسها ومن ثم الإفصاح عنها في تلك القوائم.

يتضح مما سبق عرضه من ابرز الدراسات والأبحاث العلمية والعملية، في مجال الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية ،أن جميعها يتفق على أهمية احتواء النموذج والتقرير المحاسبي للآثار الاجتماعية المترتبة على مزاولة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها ، غير أن هذه الجهود لم تتفق على تحديد الإطار العام للقياس والإفصاح عنها.فإذا كان تحديد ذلك الإطار يتعين أن يبدأ من تحديد أهداف المحاسبة ، فان تلك الدراسات والأبحاث اختلفت بخصوص تحديدها.وبذلك انعكس هذا الاختلاف على مضامين أساليب القياس والإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية التي تركز عليها وتنفرد فيها الدراسة الحالية.

أولا: الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

لقد مر التطور الوظيفي للمحاسبة عبر مراحل عدة كانت آخرها مرحلة ترسيخ الدور ألمعلوماتي للمحاسبة بتحويلها إلى نظام معلومات متجاوزا نطاق المنشاة إلى النطاق الاجتماعي .ومن ابرز معالم هذه المرحلة هو اهتمام المجتمعات والدول بالمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية وذلك من خلال التركيز على دور المحاسبة في تطوير إطارها الفكري ومن ثم أساليبها وأدواتها بغية تجسيد هذا الدور الحيوي في الميدان الاجتماعي والاقتصادي الشامل.

١) مفهوم المسؤولية الاجتماعية

وردت تعاريف عديدة للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعي ولكن التعريف الأكثر شمولية هو ما ذكره الصبان (الصبان، ١٩٨٧) بأنها عبارة عن مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للجهات المستخدمة والمستفيدة منها وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات."،إذ يبين هذا التعريف مدى اهتمام المحاسبة الاجتماعية بوظيفتي قياس الأداء الاجتماعي للمنظمات والإفصاح عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم للأداء الاجتماعي من قبل المجتمع لأي وحدة اقتصادية.

وعرفت المسؤولية الاجتماعية بأنها التلبية المستمرة للاحتياجات الأساسية والمتزايدة للمجتمع بصورة عادلة من الناحية الاجتماعية وسليمة من الناحية البيئية لأنها تتضمن تحسين نوعية الحياة بتوسيع فرص التعليم والصحة والغذاء والارتقاء بنوعيته والوصول إلى مستويات أعلى في الصحة والتغذية وبيئة أصح وحياة ثقافية أكثر عمقاً وأكثر ثراءا (داود، ٢٠٠٢ : ٩١) .

إن المؤشرات التي يستند إليها مفهوم المسؤولية الاجتماعية تتكون من ثلاثة أركان أساسية هي الدخل والحاجات الأساسية والتنمية الاقتصادية .فالدخل بالنسبة

للمجتمع يعني تحقيق مستوى دخل يكفي للحصول على المستوى المعيشي المقبول ، والحاجات الأساسية تعني بالنسبة للمجتمع الغذاء والتعليم والصحة وظروف العمل وظروف السكن والضمان الاجتماعي والترقية وحرية الفرد والبيئة النقية. أما التنمية الاقتصادية فتعني بالنسبة للمجتمع هي القيام بالمشاريع الاستثمارية الاقتصادية لغرض تطوير اقتصاد المجتمع في جميع المجالات ومن ثم زيادة الإنتاجية الكلية.

٢) أهمية التعامل مع المتغيرات (التأثيرات الاجتماعية)

تتضمن المتغيرات الاجتماعية جوانب متعددة لابد أن تشكل أهدافاً اجتماعية للوحدات الاقتصادية من خلال مخرجاتها وأنشطتها **وأبرزها ما يأتي:**

١) النظر إلى المجتمع بأنه المستفيد الرئيسي من نتائج وأنشطة وخدمات الوحدات الاقتصادية ولذلك يتعين على المحاسبة القيام بأداء دورها الفاعل في أيجاد الوسائل الملائمة للقياس والإفصاح عن المنافع الاجتماعية.

٢) معرفة مدى انسجام تحقيق الربح للوحدات الاقتصادية مع الجوانب الاجتماعية ودور هذه الوحدات في المتغيرات الاجتماعية ثم الإجابة عن التساؤل الأتي:

هل أن هدف الربح من الأنشطة الاقتصادية ينسجم مع السلوك الأخلاقي للوحدة ؟ إذ أن الدراسات أظهرت أن الوحدة الاقتصادية التي تحقق أرباحا عالية يكاد يكون لديها الجانب الأخلاقي ضعيفاً إن لم يكون معدوما ....؟ وعليه يتعين على الوحدات الاقتصادية **أن تأخذ بنظر الاعتبار التحديات الأخلاقية الآتية** :

١) تجنب الإضرار بالآخرين .

٢) النظر إلى حقوق الآخرين بعين الاعتبار

٣) ضرورة الصدق في التعامل

٤) تبني مبدأ العدالة والإنصاف

٥) المواءمة بين تحقيق أعلى الأرباح والأهداف الاجتماعية.

٦) العمل على تحقيق الأهداف الأخرى دون الإضرار بالمجتمع .

٣) مجالات التزام الوحدة الاقتصادية تجاه المسؤولية الاجتماعية

هنالك جوانب عديدة من المسؤولية الاجتماعية، علاوة على ما ذكر آنفا ، يتعين أن تلتزم بها الوحدات الاقتصادية تجاه المجتمع يمكن إيجازها بما يأتي(داود، ٢٠٠٢: ٥٠) :

١) الجانب الاقتصادي :يعني أن الوحدة الاقتصادية يجب أن توفر السلع والخدمات التي يحتاجها المجتمع.

٢) الجانب القانوني : يعني أن الجانب الاقتصادي وأثاره يجب أن ينفذ في إطار القانون أولا .

٣) الجانب الأخلاقي : يعني أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تلتزم بالقيم السائدة في المجتمع في جميع أنشطتها.

٤) الجانب الاختياري : يعني أن الوحدة الاقتصادية تقوم من تلقاء نفسها بالحفاظ على البيئة وحمايتها وحماية مواردها.

ثانياً: الإطار المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

يتحدد نطاق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في إطار الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي للوحدة الاقتصادية التي يمكن أن تتحول إلى عمليات قياس وإفصاح تدخل في دائرة الوظائف المحاسبية .ويعد تحديد نطاق هذه الأنشطة من الأمور الأساسية والواجبة التنفيذ بوصفها خطوة أولى للتعرف على نوعية المعلومات الاجتماعية التي يتعين قياسها والإفصاح عنها ، بغية التوصل إلى نموذج محاسبي يأخذ في حساباته جميع مجالات المسؤولية الاجتماعية القابلة للقياس والتقرير عنها بطريقة عملية تفيد في عملية تقييم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية.

١) الإطار الشامل للأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية

وضعت جمعية المحاسبين القوميين الأمريكية National Association of Accountants (NAA) إطارا شاملا للأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية **كما يلي** (داود، ٢٠٠٢ :٥٢):

(أ) أنشطة خاصة بالتفاعل مع المجتمع

١) دور الوحدة الاقتصادية في تدعيم الأنشطة التعليمية والثقافية والهيئات الصحية والمنظمات الأخرى ذات الأهداف المشابهة.

٢) العمل على تخفيف حدة مشكلات الانتقال وتوفير وسائل الانتقال للعاملين .

٣) المساهمة في حل مشاكل الإسكان .

٤) المساهمة في حل مشاكل المعوقين وغير المؤهلين من إفراد المجتمع.

(ب) أنشطة خاصة بالموارد البشرية

١) توفير فرص متكافئة للعمل والترقية لكل إفراد المجتمع دون تمييز .

٢) إعداد البرامج التدريبية للعاملين لزيادة مهاراتهم وتحقيق رضاهم عن العمل .

٣) تحسين بيئة وظروف العمل للمحافظة على صحة العاملين .

(جـ) أنشطة خاصة بالمساهمة البيئية

١) الالتزام بنصوص القانون فيما يتعلق بمسببات تلوث الهواء والماء أو الضوضاء.

٢) التخلص من المخلفات والنفايات .

٣) الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة والموارد الطبيعية والعمل على إيجاد مصادر بديلة.

(د) أنشطة خاصة بالمنتج أو الخدمة

١) تصميم المنتجات بطريقة تؤدي إلى تخفيف احتمالات تعرض العاملين أو الجمهور أو البيئة لأية إصابات عند الاستخدام .

٢) إعداد برامج تدريبية أو إعلامية للتعرف على خصائص المنتج وطرق الاستخدام.

٣) توفير المعلومات المتعلقة بالمنتج مثل طرق الاستعمال والمحاذير وتاريخ انتهاء الصلاحية.

٢) الوظائف المحاسبية تجاه المسؤولية الاجتماعية

تمثل محاسبة المسؤولية الاجتماعية احد فروع المحاسبة الذي تجسد في إطار المعرفة العلمية الهادفة إلى توفير حلول للمشاكل الاجتماعية وأسبابها ومظاهرها وتقديراتها

في ظل بيئة متحركة (Montoniu, et.all, 2008). وفي ضوء ذلك تطورت الوظائف المحاسبية لاستيعاب مفاهيم المسؤولية الاجتماعية ،واتسع نطاق مهماتها في هذا المجال ليشمل العديد من الأنشطة المحاسبية التي تمهد لعمليات القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية ،**ويمكن حصر هذه الأنشطة بما يأتي**:

١) التعبير الصادق عن عرض البيانات المحاسبية يتطلب الأخذ بعوامل الاقتصادية والاجتماعية رئيسية فرضتها الاحتياجات المتغيرة والمتجددة للمجتمع .

٢) أمكانية الوصول إلى أسباب انخفاض أو تحسين مستوى كفاءة الأداء في الوحدة الاقتصادية بهدف التقويم الشامل لأدائها.

٣) التعرف على مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في مجالات حماية البيئة والمحافظة على مواردها وعلى حقوق الأجيال القادمة .

٤) توفر المعلومات المحاسبية عن صافي الدخل للوحدة الاقتصادية مع بحث أثار نشاطها في البيئة من إصلاحات اجتماعية أو تعليم أو تقدم حضاري أو الحفاظ على موارد المجتمع .

٥) تطوير الجانب العملي للمحاسبة بما يجعلها قادرة على استيعاب المتغيرات البيئية والاجتماعية في الوحدة الاقتصادية .

٦) زيادة قيمة المعلومات الواردة في الكشوف المحاسبية التقليدية (القوائم المالية الختامية) من خلال قوائم أضافية تتضمن مفردات عن المسؤولية الاجتماعية.

٧) الاستمرار بالمواءمة بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وبما يحقق أرباحا مقبولة تساعد الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها.

٨) الإفصاح عن مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في الوفاء تجاه المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها بحكم القانون .

٩) قياس مساهمة الوحدة الاقتصادية في الحد من الإضرار والمشكلات الاجتماعية والإضرار البيئية التي تسببها عند مزاولتها لأنشطتها الاعتيادية.

١٠) احتساب تكاليف الإنتاج بطريقة تساعد في التوصل إلى مؤشرات حديثة لتقييم كفاءة أداء الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بمساهمتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

٣) المداخل المحاسبية للمسؤولية الاجتماعية

تمثل المحاسبة أحد الأنظمة الموجودة في الوحدة الاقتصادية والتي لها جذور اجتماعية تقوم على أساس مفاهيم وفروض ومبادئ يجب على الوحدة الاقتصادية الالتزام فيها بغية أعداد قوائم مالية بعيدة عن التحيز لجهة دون أخرى. وتتمثل هذه المفاهيم في ثلاثة مداخل رئيسية لتفسير مفهوم الأخذ في الحسبان الاعتبارات الاجتماعية من قبل الوحدة الاقتصادية وهي :

١) أن الوحدة الاقتصادية لها هدفا وحيدا وهو تحقيق أقصى الإرباح وعن طريق هذا الهدف تزداد ثروة أصحاب الوحدة ومن ثم تنمو ثروة المجتمع ككل.

٢) أن إدارة الوحدة الاقتصادية يجب إن تتخذ القرارات التي تساعد على تحقيق التوازن العادل بين مطالب المساهمين ومطالب العاملين ومطالب المجتمع بشكل عام ؛ الأمر الذي يساعد الوحدة في تحقيق هدف تعظيم الإرباح على المدى الطويل.

٣) يجب الفصل ما بين المسؤولية البيئية والمسؤولية الاجتماعية من جانب وما تقتضيه المصلحة الخاصة للوحدات الاقتصادية من الجهة الأخرى، وذلك منذ اللحظة الأولى مع الإبقاء على حالة التفاعل بين الجانبين لغرض الوصول إلى المسؤولية الاجتماعية .

ثالثا : النماذج المحاسبية التطبيقية المستخدمة في القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي

يمكن تقسيم نماذج الإفصاح التي حدثت في العقدين الماضيين إلى اتجاهين، الأول يتمثل في إعداد القوائم الاجتماعية بشكل منفصل عن القوائم المالية، والثاني يتمثل في دمج كل من القوائم المالية والاجتماعية، وهذه القوائم الموحدة (المندمجة) هي القوائم التي تقوم على أساس إدماج كل من المعلومات الاجتماعية والمالية في تقرير واحد ضمن إطار القوائم المالية التقليدية (كشف الدخل التقليدي)، وبسبب العيوب التي تكتنف عملية دمج القوائم الختامية لكل من الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية فقد تطور تقويم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية وصار من الأفضل فصل بعضها عن البعض الآخر باتجاه خدمة الإفصاح التام والواضح عن هذه الأنشطة، بيد أن هذا التطور لم يشمل جميع القوائم بل اقتصر على البعض منها دون الآخر. وتأسيسا على ذلك يرى الباحثان من الضروري إعداد قوائم اجتماعية منفصلة عن قوائم المحاسبة المالية نظرا لاختلاف طبيعة المعلومات الاجتماعية عن المعلومات المالية. وتستند هذه النماذج على المقياس النقدي للمعلومات عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية بسبب موضوعيته في تقييم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية.

(أولا) نماذج القياس والإفصاح النقدي للمسؤولية الاجتماعية

١) القوائم المستندة إلى القياس النقدي لعناصر التكاليف الاجتماعية

يتضمن هذه النوع من القوائم المبالغ المصروفة على كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية أما قيمة المنافع التي حققتها تلك الأنشطة فلا يتم الإفصاح عنها في هذه القوائم بسبب الصعوبات التي تواجه قياس هذه المنافع ويمكن عرض نموذجين من القوائم :

<u>النموذج الأول</u>: قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية

تحتوي هذه القائمة على جميع المبالغ التي أنفقتها الشركة على الرقابة على تلوث وحماية البيئة إضافة إلى التبرعات الخيرية والمزايا الإضافية للعاملين حيث ينظر إلى

تلك المبالغ على أنها منافع متحققة للمجتمع (القاضي، حمدان، ٢٠٠٧ : ٢٣٨) وفي نهاية القائمة يتم معادلة تلك التكاليف كنسبة من المبيعات أو المصاريف وبذلك يمكن تنظيم هذه القائمة على الشركة عينة الدراسة لعام ٢٠٠٩م (شركة أور العامة للصناعات الهندسية) وهي إحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن والمتخصصة في إنتاج القابلوات الكهربائية ومقاطع الألمنيوم وكما يأتي:

القائمة (١) : قائمة التدفقات النقدية للأنشطة البيئية والاجتماعية

للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١(المبالغ بآلاف الدنانير)

البيـــــــــان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
التكاليف البيئية :		
▪ حصة السنة من تكاليف وحدة المعالجة	١٢٠٠٠٠	
المركزية .	٨٠٠٠٠	
▪ تكلفة وحدات تصفية الغازات المنبعثة في	٤٥٠٠٠	
المعامل الإنتاجية.	١١٠٠٠٠	
▪ تكلفة نصب أجهزة رقابية بيئية.		٣٥٥٠٠٠
▪ تكاليف تحسين المنتجات في الشركة .		
إجمالي التكاليف البيئية.		
	٦٥٠٠٠	
التكاليف الاجتماعية:	١٠٤٠٠٠	
▪ تكلفة وحدة معالجة الماء R.O .	٤٠٠٠٠	
▪ تكاليف نقل العاملين .	٩٩٨٠٠	
▪ تكاليف ترميم بناية الحضانة.	٤٢٨٠٠	
▪ إجمالي رواتب العاملين في دور الحضانة .		٣٥١٦٠٠
▪ تكلفة نقل أطفال العاملين للمدارس.		
إجمالي التكاليف الاجتماعية		
	١٧٠٠٠٠٠	
تكاليف اجتماعية أخرى :	١٥٠٠٠	
▪ حصة العاملين في صندوق التقاعد الوطنية.	٢٣٠٠٠	

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيــــــــان
	١٦٠٤١٠	▪ تبرعات خيرية .
١٨٩٨٤١٠		▪ مؤتمرات وندوات ثقافية واجتماعية.
ــــــــ		▪ مكافات تشجيعية للعاملين .
٢٦٠٥٠١٠		إجمالي التكاليف الاجتماعية الاخرى .
ــــــــ		
٪١٨		إجمالي التكاليف المسؤولية الاجتماعية
٪٥		
		كنسبة من المبيعات(الايرادات الجارية) لعام ٢٠٠٩ .
		كنسبة من المصاريف(الاستخدامات) لعام ٢٠٠٩ .

يتضح من القائمة(١) أن إجمالي التكاليف الاجتماعية التي تحملتها الشركة عينة الدراسة يمثل ما نسبته (٢٠٪) تقريبا من مبيعات الشركة **(الايرادات الجارية)** لعام ٢٠٠٩م والبالغة (١٤٤٩٠٨٤٨) ألف دينار وهي نسبة مرتفعة ويعزى سبب ارتفاعها نسبيا الى ارتفاع التكاليف وانخفاض مبيعات الشركة لذلك العام ، وكذلك يمثل إجمالي تكاليف المسؤولية الاجتماعية ما نسبته (٥٪) من المصايف السنوية (أو الاستخدامات) البالغة (٥٣٢٦٣٦٢٢) ألف دينار . وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولي التي تفيد بان قائمة التدفقات النقدية توفر مؤشرا واضحا عن الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية، ويمكن أن يستخدم هذا المؤشر للمقارنة الأفقية مع الوحدات الاقتصادية العاملة بنفس القطاع الصناعي أو المقارنة التاريخية لذات الشركة ولسنوات متعددة .

<u>النموذج الثاني</u>: قائمة النشاط الاجتماعي - الاقتصادي

يتم إعداد قائمة النشاط الاجتماعي – الاقتصادي بصورة دورية (فترية) مع القوائم المالية التقليدية، وذلك لغرض توفير المعلومات الاجتماعية التي تحتاجها الإطراف المختلفة المهتمة بالبعد الاجتماعي والاقتصادي للوحدات الاقتصادية. إذ تقسم الأنشطة الاجتماعية في هذه القائمة إلى ثلاثة مجالات من الأنشطة الاجتماعية هي :

- الأنشطة الخاصة بالإفراد
- الأنشطة الخاصة بالبيئة
- الأنشطة الخاصة بالمنتج من سلعة أو خدمة.

كما يمكن تقسيم هذه المجالات إلى ما يأتي:

- إنفاق اختياري (تحسينات).
- تكاليف اجتماعية إلزامية بحكم القانون .
- تكاليف اجتماعية يتم تجنبها من قبل المنشاة (الأضرار أو الأعباء السلبية)

وعليه يمكن إعداد القائمة للشركة عينة الدراسة وكما مبين في الشكل الآتي:

القائمة (٢) : قائمة النشاط الاجتماعي - الاقتصادي للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

(المبالغ بآلاف الدنانير)

البيـــــــــان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
١ - الأنشطة الخاصة بالأفراد :		
أولا: تحسينات : انفاق اختياري على البرامج الاجتماعية :		
▪ برامج تدريب الصم والبكم.	١٤٠٠٠	
▪ تكلفة تبرعات الى مديرية التربية .	٢٢٥٠٠	
▪ برامج تدريب النساء (محو الأمية) .	١٢٥٠٠	
▪ تكاليف ترميم بناية الحضانة.	١٣٩٨٠٠	
إجمالي تكاليف التحسينات .		١٨٨٨٠٠
ثانيا: تطرح تكاليف اجتماعية يتم تجنبها من قبل الوحدة :		
▪ تأجيل إقامة سفرات ترفيهية للعاملين.	٢٦٠٠٠	
▪ تأجيل إنشاء مركز طبي خاص للعاملين .	٢٣٠٠٠٠	
إجمالي التكاليف البيئية التي يمكن تجنبها .		(٢٥٦٠٠٠)
صافي العجز في تحسينات الأنشطة الخاصة بالأفراد .		(٦٧٢٠٠)
٢ - الانشطة الخاصة بالبيئة :		
أولا: تحسينات : إنفاق اختياري على البرامج البيئية :		
▪ تكلفة استيراد وحدات تصفية الغازات والأبخرة .	٨٠٠٠٠	
▪ تكلفة وحدة معالجة الماء R.O .	٤٢٨٠٠	
▪ تكاليف إقامة أجهزة رقابية بيئية.	٤٥٠٠	

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	البيـــــــــــان
١٢٧٣٠٠		إجمالي تكاليف التحسينات
		ثانيا : تطرح تكاليف بيئية يمكن تجنبها :
	١١٣٠٠٠	▪ تأجيل تكاليف التشجير.
	٢٢٥٠٠	▪ تأجيل تبديل أنابيب نقل الماء المتآكلة.
(١٣٥٥٠٠)		إجمالي التكاليف التي يمكن تجنبها
(٨٢٠٠)		صافي العجز في الأنشطة البيئية .
		٣ - الأنشطة الخاصة بالمنتج:
		أولا : تحسينات : إنفاق اختياري على تحسين جودة المنتجات :
	١١٠٠٠٠	▪ تكاليف إجراء تحسينات وتعديلات على المنتج .
	٦٠٠٠٠	▪ تكاليف الالتزام بمعايير الايزو .
١٧٠٠٠٠		إجمالي تكاليف التحسينات
		ثانيا :تطرح التكاليف التي يمكن تجنبها :
	١٥٠٠٠٠	▪ تأجيل إجراء تحسينات إضافية على المنتجات لزيادة
	٢٥٥٠٠	جودتها
		▪ تأجيل إضافة أجهزة رقابية على عملية تحسين
(١٧٥٥٠٠)		المنتجات .
(٥٥٠٠)		
(80900)		إجمالي التكاليف التي يمكن تجنبها .
		إجمالي العجز في تكاليف المنتج .
		إجمالي العجز الاجتماعي / الاقتصادي لسنة ٢٠٠٩

يتضح من القائمة (٢) أن تقييم إجمالي عجز النشاط الاجتماعي – الاقتصادي للشركة عينة الدراسة لعام ٢٠٠٩ يبلغ (٨٠٩٠٠) ألف دينار ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي نصت على أن قائمة النشاط الاجتماعي /الاقتصادي يمكن أن تكشف عن الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية في نهاية الفترة المالية لغرض القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي .

٢ - القوائم التي تقوم على القياس النقدي لكل من عناصر التكاليف والمنافع

تعد هذه القوائم أكثر شمولا حيث أنها تتضمن كلاً من التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية والمنافع الناجمة عن هذه الأنشطة وتشمل قائمتين :

(١) قائمة الدخل الاجتماعي

تظهر قائمة الدخل الاجتماعي صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية الأمر الذي يعكس صافي مساهمة الوحدة الاقتصادية في المسؤولية الاجتماعية . ويتم استخراج هذه النتيجة سواء كانت ربحا أم خسارة وفقا للمعادلة الآتية :

صافي الربح الاجتماعي=القيمة المضافة + مخرجات اجتماعية مرغوب فيها - التأثيرات الاجتماعية (الإضرار)غير المرغوب فيها

أما بالنسبة للشركة عينة الدراسة فقد تم إعداد هذه القائمة كما يأتي:

القائمة (٣): قائمة الدخل الاجتماعي للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ م

(المبالغ بآلاف الدنانير)

البيـــــــــــان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
القيمة المضافة نتيجة النشاط الاقتصادي للشركة لعام ٢٠٠٩		٦٢٧٣٥٦٩
+ مخرجات اجتماعية مرغوب فيها .		
▪ حصة السنة من وحدة المعالجة المركزية .	٤٥٠٠٠	
▪ تكلفة استيراد الغازات والأبخرة .	٨٠٠٠٠	
▪ تكلفة نقل العاملين .	١٠٤٠٠٠	
▪ مكافآت تشجيعية.	١٦٠٤١٠	
▪ وحدة معالجة الماء R.O .	٦٥٠٠٠	
▪ تكاليف ترميم بناية الحضانة.	٤٠٠٠٠	
▪ رواتب العاملين في دار الحضانة .	٩٩٨٠٠	
▪ تكلفة نقل أبناء العاملين في الشركة للمدارس .	٤٢٨٠٠	
▪ حصة العاملين في صندوق التقاعد الوطنية .	١٧٠٠٠٠٠	
▪ تبرعات خيرية .	١٥٠٠٠	
▪ مؤتمرات وندوات ثقافية واجتماعية.	٢٣٠٠٠	٢٣٧٥٠١٠
إجمالي المخرجات المرغوب فيها .		٨٦٤٨٥٧٩

البيـــــــــان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
(ـ) التأثيرات الاجتماعية (الأضرار)غير المرغوب فيها وغير		
المدفوعة .	٦٣٠٠٠	
▪ تكلفة التشجير.	٤٢٠٠٠	
▪ تبديل أنابيب نقل المياه المتآكلة .	١٤٠٠٠	
▪ إقامة سفرات ترفيهية .	٢٣٥٠٠٠	
▪ إنشاء مستشفى خاص .		(٣٥٤٠٠٠)
إجمالي الأضرار غير المرغوب فيها .		٨٢٩٤٥٧٩
صافي الربح الاجتماعي		

كشفت القائمة (٣) بصورة واضحة عن مقدار الربح الاجتماعي الذي حققته الشركة عينة الدراسة في عام ٢٠٠٩م والذي بلغ ما قيمته (٨٢٩٤٥٧٩) ألف دينار وذلك من خلال إضافة صافي مبلغ القيمة المضافة المتحقق من النشاط الاقتصادي إلى المخرجات الاجتماعية ومن ثم طرح التأثيرات الاجتماعية للوصول في نهاية القائمة إلى صافي الربح الاجتماعي ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أن قائمة الدخل الاجتماعي يمكن أن تحدد دخل الوحدة الاقتصادية في نهاية العام لأغراض تقويم أداءها الاجتماعي.

(٢) قائمة التأثير الاجتماعي

يهدف إعداد قائمة التأثير الاجتماعي إلى إظهار المنافع الاجتماعية التي تحققت للمجتمع، بينما الأضرار فتمثل قيمة التضحيات التي لحقت بالمجتمع نتيجة الأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، وعادة ما يتم تقدير بعض هذه التضحيات من قبل خبراء ومتخصصين في هذا المجال.

القائمة (٤):

قائمة التأثير الاجتماعي للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١(المبالغ بآلاف الدنانير)

البيـــــــــــان	مبلغ تفصيلي	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
المنافع الاجتماعية			
السلع المنتجة في الشركة .		٤٨١٤٥٧٤٢	
المدفوعات الأخرى للمجتمع			
▪ رواتب وأجور.	٤٤١٧٤٨١٧		
▪ مستلزمات سلعية.	٧٧٩٩٨٣٧		
▪ مستلزمات خدمية .	٨٠٤٦٦		
▪ مصروفات تحويلية .	٣٦٢٣٢		
▪ مزايا عينية للعاملين .	٤٠١٢١٢		
▪ خدمات اجتماعية.	٢٤٩٥٠١٠		
▪ خدمات بيئية.	٢٤٥٠٠٠		
▪ تكلفة تحسين المنتجات.	١١٠٠٠٠		
إجمالي المدفوعات الأخرى للعاملين.		٥٥٣٤٢٥٧٤	
إجمالي المنافع الاجتماعية			١٠٣٤٨٨٣١٦
تطرح :التكاليف الاجتماعية			
▪ سلع ومواد أولية تم الحصول عليها خلال السنة .	١٦٥٦٩٩٤5		
▪ مباني ومعدات مشتراة خلال السنة .	٦٥٩٠٤8		
▪ كلفة الخدمات التسويقية.	٨١٣٥٧٠		
▪ كلفة الخدمات الإدارية.	٤٤٣٣٨١٣		
▪ إصابات أثناء العمل.	١٢٦٠٠		
تطرح : الأضرار البيئية التي سببتها الشركة .		(٢٢٤٨٨٩٧٦)	
▪ تلوث الأرض .	٤٠٠٠٠		
▪ تلوث الهواء .	٧٠٠٠٠		
▪ تلوث الماء .	٣٠٠٠٠		
▪ مخلفات.	١٢٥٠٠٠		
		(٢٦٥٠٠٠)	(٢٢٧٥٣٩٧٦)
الفائض الاجتماعي لعام ٢٠٠٩ م			٨٠٧٣٤٣٤٠

يلاحظ من القائمة (٤) أن الفائض الاجتماعي للشركة عينة الدراسة تم قياسه من خلال إضافة صافي قيمة السلع المنتجة من قبل الشركة المذكورة إلى المدفوعات التي قامت الشركة ذاتها بدفعها للمجتمع وذلك من اجل الوصول إلى إجمالي المنافع الاجتماعية، ومن ثم يتم طرح التكاليف الاجتماعية والأضرار البيئية التي سببتها الشركة للمجتمع لغرض الوصول إلى صافي الدخل الاجتماعي ، وبذلك يمكن إثبات الفرضية الرابعة التي تشير إلى إمكانية القياس والإفصاح عن الفائض الاجتماعي عن طريق استخدام قائمة التأثير الاجتماعي للوحدة الاقتصادية .

٣ - القائمة التي تقوم على القياس النقدي للأصول والخصوم الاجتماعية (الميزانية العمومية الاجتماعية)

تعد هذه القائمة من القوائم الاجتماعية الختامية وتتضمن جانبين .الجانب الأول يشمل الأصول الاجتماعية المتاحة ،والجانب الثاني يشمل الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية الاجتماعية المتاحة.وتستطيع الوحدات الاقتصادية أن تعد هذه الميزانية بسهولة من واقع سجلاتها المحاسبية (العاني ١٩٩١ :٥١).

القائمة (٥) :الميزانية العمومية الاجتماعية كما هي في ٢٠٠٩/١٢/٣١م

(المبالغ بآلاف الدنانير العراقية)❖

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الأصول الاجتماعية المتاحة	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية المتاحة
		♦ العمالة:			♦ العمالة:
	٣٩٧٥٧٣٣	متاح خلال العام (١)		٣٧٧٦٩٤٦	مرتبطة بالعقود خلال العام (٦)
	-	متاح بعد العام		-	مرتبطة بالعقود بعد العام
	٦٧٤٧	استثمارات في التدريب		٨٢٢١٣	مرتبطة بالنواحي الإدارية خلال العام
٣٩٨٢٤٨٠		المجموع		-	مرتبطة بالنواحي الإدارية بعد العام

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الأصول الاجتماعية المتاحة	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية المتاحة
			٣٨٥٩١٥٩		المجموع
		♦ التنظيم:			♦ التنظيم:
	٢٧٧٠٠	استثمارات في رأس المال الاجتماعي		٢٧٧٠٠	احتياجات رأس المال العامل
	-	أرباح محتجزة		٢٧٥٥٨	عجز مالي (٧)
	-	أراضي		١٢٣٣٢٠	تسهيلات وأجهزة مرتبطة بالعقود والنواحي الإدارية (٨)
	٧٥٩٦	مباني بالكلفة (٢)	١٧٨٥٧٨		المجموع
	٣٤٦٦٩	آلات ومعدات بالكلفة (٣)			♦ التزامات البيئة
	٩٥٢٠	وسائط نقل بالكلفة (٤)		٢٤٥٦٦	نفقات حكومية لخدمات عامة(صافي بعد الضرائب)
	٦٧٨٨	أثاث بالكلفة (٥)		٦٤٤٩	تلوث من أنشطة الشركة
٨٦٢٧٣		المجموع	٣١٠١٥		المجموع
		♦ الابحاث:		-	♦ حقوق ملكية للمجتمع:
	-	مشروعات		-	مقدمة من العمالة
	-	ابحاث العناية بالطفولة	-	-	مقدمة من حملة الأسهم
-	-	مراجعة اجتماعية			ناشئة من العمليات

مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الأصول الاجتماعية المتاحة	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية المتاحة
-		♦ خدمات عامة استعملت:			
٤٠٦٨٧٥٣		إجمالي الأصول الاجتماعية المتاحة	٤٠٦٨٧٥٣		إجمالي الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية الاجتماعية

اظهر كشف الميزانية في القائمة (٥) صورة واضحة ودقيقة عن المركز الاجتماعي للشركة عينة الدراسة كما هي في ٢٠٠٩/١٢/٣١م ، وبذلك فان هذا الكشف سيلعب دورا كبيرا في التأثير على قرارات المستخدمين للمعلومات التي يحصلون عليها بخصوص الأداء الاجتماعي للحكم على أداء الشركة تجاه قيامها بأعبائها لاجتماعية وفقا لما يقتضي ذلك منها ، وبذلك فقد أثبتت الفرضية الخامسة التي تقوم على أساس إمكانية معرفة أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية من خلال إعداد ميزانية اجتماعية معدة لهذا الغرض .ولأجل توضيح بعض الأرقام الواردة في الكشف أعلاه فانه من المفيد الاطلاع على الإيضاح الآتي : -

♦ بيانات العاملين

البيـــان	العدد/عامل	النسبة التقريبية(٪)
عدد العمال الإجمالي	٥٣٠٠ عامل	
عدد العمال الفعلي	٥٠٠ عامل	
عدد العمال الفائضين	٤٨٠٠ عامل	
نسبة العمال الفائضين	(٤٨٠٠ ÷ ٥٣٠٠)×١٠٠	٩١٪ تقريبا
نسبة العمال الفعليين	(٥٠٠÷٤٨٠٠) × ١٠٠	٩٪ تقريبا

(١) كلف العمال الفعليين = التكاليف الإجمالية للعمال× نسبة العمالة الفعلية

- ٤٤١٧٠ ألف دينار × ٩٪ = ٣٩٧٥٧٣٣ ألف دينار

(٢) المباني خلال العام ٢٠٠٩ م = ٨٤٤٠٣ ألف دينار × ٩٪ = ٧٥٩٦ ألف دينار

(٣) الآلات والمعدات خلال العام ٢٠٠٩ م = ٣٨٥٢١٦ ألف دينار × ٩٪ = ٣٤٦٦٩ ألف دينار

(٤) وسائط النقل خلال العام ٢٠٠٩ م = ١٠٥٧٧٤ ألف دينار × ٩٪ = ٩٥٢٠ ألف دينار

(٥) أثاث خلال العام ٢٠٠٩ م = ٧٥٤٢٣ ألف دينار× ٩٪ = ٦٧٨٨ ألف دينار

(٦) نسبة العمالة التي تعمل في المعامل الإنتاجية (النشاط الرئيس للشركة) تمثل (٩٥٪) من إجمالي العمالة ونسبة العمالة التي تعمل في الجهات الساندة الإدارية تمثل (٩٥٪) من إجمالي العمالة.

- ٣٩٧٥٧٣٣ ألف دينار ×٩٥٪ = ٣٧٧٧٩٤٦ ألف دينار
- ٣٩٧٥٧٣٣ ألف دينار× ٥٪ = ١٩٨٧٨٧ ألف دينار
- ٣٧٧٧٩٤٦ + ١٩٨٧٨٦ = ٣٩٧٥٧٣٣ ألف دينار

(٧) العجز المالي = (٩٥٩٦ + ٣٤٦٦٩ + ٩٥٢٠ + ٦٧٨٨) . (٢٤٥٦٦ + ٦٤٤٩) = ٢٧٥٥٨ ألف دينار.

(٨) تسهيلات أجهزة مرتبطة بالعقود وبالنواحي الإدارية

[(٣٩٧٥٧٣٣ ألف دينار× ٥٪) + ٦٧٤٧] — ٨٢٢١٣ ألف دينار= ١٢٣٣٢٠ ألف دينار

- ملاحظة: الأرقام تم تقريبها إلى اقرب ألف دينار بسبب ضخامة المبالغ.

(ثانيا) نماذج القياس والإفصاح الوصفي

تعد النماذج الوصفية للقياس والإفصاح من أكثر الإشكال استخداما في بداية عمليات التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية فهي تتضمن وصفا للأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية وفاءا لالتزاماته الاجتماعية، ولا تشتمل هذه النماذج على تحليل للتكاليف الخاصة بهذه الأنشطة ولا على قيم المنافع التي تحققت(القاضي ٢٠٠١ :٢٣٧) ، ومن ثم فان هذه القوائم لا توفر مقياس يعكس المساءلة الاجتماعية أو البعد الاجتماعي الصافي وتعد هذه النماذج على شكل كشف ميزانية :

الأصول	الخصوم
تبين الجوانب الايجابية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية	تمثل السلبيات التي تحتاج إلى حل

وقد ورد نموذج في دراسة المشكور (المشكور، ٢٠٠١ : ١٢٥) عن ميزانية وصفية لأنشطة الشركات وقد اعد هذا النموذج من قبل (Epstein, Flamholtz, Mcdonouch: 1976)

١ - فرص التشغيل	
الأصول	**الخصوم**
- أدى توسع الشركة إلى توفر ٥٣٠٠ فرصة عمل جديدة منذ عام ١٩٨٨م. - ارتفعت نسبة تشغيل النساء من ١٣٠الى ٤٠ ٪ - أدى برنامج التدريب إلى زيادة تشغيل المعوقين	- هنالك حاجة كبيرة لزيادة نسبة الترقيات بين النساء إلى المستويات الوظيفية العليا. - سبب التغيير في المستويات الوظيفية بعض المشاكل في العديد من فروع الشركة. - إغلاق احد مراكز التدريب بسبب توقف الحكومة عن تقديم الإعانة له.
٢ - الرقابة البيئية	
الأصول	**الخصوم**
- قامت الشركة بغرس ١٠٠٠ شجرة حول محيطها . - بلغت كلفة تركيب أجهزة معالجة المياه الثقيلة مبلغ (٢٥٠) مليون دينار عراقي.	- ان مشكلة التخلص من الرواسب في المياه مازالت قائمة ويجري البحث عن حل لها . - لا تزال معدلات تلوث الهواء أكثر من المعدلات المسموح بها قانونا.
٣ - التفاعل مع المجتمع	
الأصول	**الخصوم**
- تمثل مساهمة الشركة في رعاية العاملين ٢٪ من المصاريف. - بلغ متوسط تبرعات الشركة للمنظمات الخيرية ٢٪ من صافي الربح قبل الضريبة خلال الخمس سنوات الأخيرة.	- مازال السكن العمالي عاجزا عن تلبية مطالب العاملين.

- ساهمت الشركة بالجمعية التعاونية للإسكان لبناء ١٠٠ وحدة سكنية .	
٤ - حماية المستهلك	
الأصول	الخصوم
- أخضعت الشركة كامل منتجاتها إلى الرقابة على المواصفات المحددة من دائرة المواصفات والمقاييس. - تم إصدار دليل يوضح الطريقة الأفضل لتهيئة المنتج للاستخدام.	- مازالت الشركة تعاني من نقص المختبرات . - من المؤمل صدور قانون يحدد مستوى الجودة . - تواجه الشركة شكاوى حول عدم الاستخدام الأمثل للمنتجات. - لا تنعكس الخصومات والسماحات والهدايا على المستهلك .

الاستنتاجات والتوصيات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وهي كما يأتي:

أولا: الاستنتاجات

يمكن إجمال الاستنتاجات بالنقاط الآتية :

١) لم تأخذ الدراسات التحليلية لموضوع محاسبة المسئولية الاجتماعية في منظمات الأعمال الاهتمام الكبير من جانب المعاهد والمنظمات المهنية المحاسبية في مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية .

٢) أظهرت الدراسة أن موضوع محاسبة المسئولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية يمثل نشاط يمكن تقنينه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، ومن ثم يمكن تحديد أساليب قياسه والإفصاح عن نتائجه بشكل موضوعي وشمولي.

٣) هنالك تأثيرات مادية واقتصادية وبيئية واجتماعية كبيرة للوحدات الاقتصادية المعاصرة ، تجاوزت هذه التأثيرات المجتمع المحلي إلى الاقتصاد العالمي، الأمر الذي دفع الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية للمطالبة بإلافصاح عن القوائم البيئية والاجتماعية إلى جانب القوائم المالية.

٤) إن الاهتمام المتزايد من قبل الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية أدى إلى تغيير النظرة التقليدية في الحكم على الوحدة وصار يؤخذ الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية في الحسبان حين التقييم بالإضافة إلى المعايير الاقتصادية.

٥) كشفت الدراسة أن هنالك إمكانية لوضع إطار عام للقياس والإفصاح المحاسبي للمسئولية الاجتماعية، يمكن أن يستخدم في شركات القطاع الصناعي لتقييم أداءها الاجتماعي وهو ما يضع حلا للخلاف حول الاتفاق لحد الآن بشكل قاطع على نوع الإطار العام وأبعاده ومدى ومجال تطبيقه.

٦) إن مشكلة القياس لا تكمن في التكاليف الاجتماعية المباشرة بل في قياس التكاليف الاجتماعية غير المباشرة والتي تتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة لقيام الوحدة الاقتصادية بأنشطتها الاقتصادية ومن ثم يتعين اللجوء إلى الطرق غير المباشرة لقياسها ،علاوة على صعوبة قياس المنافع الاجتماعية. وهذا ما أشارت إليه الدراسة بأن القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية لا يقتصر حصرا على المقاييس النقدية لإظهار الأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية وإنما كذلك هنالك مقاييس أخرى وصفية يمكن استخدامها وعرضها بالطريقة المناسبة من قبل هذه الوحدات لاستكمال عملية تقييم الأداء الاجتماعي بصورة متكاملة.

٧) أظهرت الدراسة التأثير الواضح للقياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية على قيمة المعلومات الإعلامية للقوائم الختامية للوحدات الاقتصادية، بما يخدم عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين لهذه القوائم، وبما يخدم الأداء الاجتماعي .الأمر الذي يؤدي إلى تحسين مستوى وظائف القوائم الختامية من خلال تطور أساليب كل من مبدأ القياس والإفصاح في هذه القوائم .

٨) افتقار البيئة المحلية إلى وجود إرشادات ومعايير محددة تتعلق بالقياس والإفصاح عن المصروفات والخسائر والالتزامات والتكاليف الرأسمالية ذات الصلة بالبيئة.

ثانيا: التوصيات

استنادا للاستنتاجات التي توصلت إليها هذه الدراسة والأنفة الذكر يمكن إجمال التوصيات كما يأتي :

١) يتعين أن تحظى محاسبة المسئولية الاجتماعية بالاهتمام الكبير من جانب الوحدات الاقتصادية والمنظمات المهنية الوطنية ومن المؤسسات التعليمية المتخصصة في المحاسبة بالجامعات والمعاهد العراقية.

٢) يتعين إن يكون التقرير عن أداء الوحدة الاقتصادية تقريرًا شاملا عن أداءها الكلي باعتبارها وحدة واحدة لا تتجزأ وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية تعد متكاملة ، بحيث يتضمن هذا التقرير كل من المعلومات الاقتصادية والاجتماعية ونتائج تفاعل كل من نوعي النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وأثر ذلك في النتائج النهائية لنشاط الوحدة الاقتصادية. الأمر الذي يساعد مستخدمي القوائم في استيعاب العلاقات المتداخلة بين كل من نوعي النشاط وفي تقويم الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية.

٣) ضرورة الإفصاح عن التأثيرات الاجتماعية من خلال إعداد قوائم اجتماعية خاصة عن مفردات المسؤولية الاجتماعية بشكل يعبر عن مخرجات موضوعية في مجال المجتمع والبيئة والمنتج وتوفيرها إلى الجهات المستفيدة منها لغرض وضع الخطط والبرامج الاجتماعية ومعرفة مدى مساهمة الوحدات الاقتصادية في تنفيذ التزاماتها تجاه المجتمع.

٤) ضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية بإعداد قوائم مالية اجتماعية لتقييم الأداء الاجتماعي لها بالإضافة إلى التقييم الاقتصادي. وهذا يتطلب ضرورة توفير البيانات اللازمة عن الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الوحدات بما ينسجم ودورها الفعال في المساهمة في تحقيق الأهداف الاجتماعية، ثم إيصال ما ينتج عن هذه البيانات من معلومات تخدم الأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية من أجل ترشيد القرارات المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع.

٥) يتعين وضع إطار عام للقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يتم فيه حديد أبعاده ومجالات التطبيق .

٦) ضرورة قياس التكاليف الاجتماعية غير المباشرة التي يتحملها المجتمع نظير قيام الوحدات الاقتصادية بأنشطتها الاعتيادية ، ويتم قياس هذه التكاليف عن طريق اللجوء التقارير الوصفية.

٧) ضرورة تحسين مستوى وظائف الحسابات الختامية من خلال تطوير أساليب القياس والإفصاح المحاسبي الاقتصادي والاجتماعي لما لهذين المبدأين من تأثير واضح على قيمة المعلومات الإعلامية على المستفيدين وأصحاب القرار.

٨) يتعين على المنظمات والجهات ذات الصلة بالمهنة المحاسبية مثل مجلس المعايير المحلية وديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وبالتعاون مع المؤسسات الأكاديمية المتخصصة في المحاسبة أن تقوم بوضع وتطوير إرشادات ومعايير تتعلق بالاعتراف والقياس والإفصاح عن المصروفات والخسائر والالتزامات والتكاليف الرأسمالية ذات الصلة بالتأثيرات البيئية لأنشطة الشركات العاملة في القطاع الصناعي العراقي.

وفي الختام يمكن القول أن المحاسبة تعد من العلوم التي تتطور وظائفها وتتوسع مجالات تطبيقاتها واستخداماتها تبعًا للمتغيرات الحاصلة في البيئة المحيطة وظروف المجتمع، وعليه يتعين على المحاسبين أن يضطلعوا بدور اكبر ليس في تحديد أهداف واحتياجات المجتمع، وإنما المساهمة الفاعلة في مجال تحديد المقاييس الاجتماعية العملية التي تعبر عن هذه الأهداف والإفصاح عن هذه المقاييس بصورة دورية، لتكون المعلومات المقدمة سواء الكمية وغير الكمية (الوصفية) أساسًا لتقييم وترشيد الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية.

المراجع العلمية

١ - المراجع العربية

١) إسماعيل محمود إسماعيل:"التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة بين الفكر المحاسبي وإجراءات القياسي المحاسبي"، مجلة بحوث جامعة حلب، العدد (٢٠ ،سوريا ١٩٩٧م.

٢) حسين القاضي ، مأمون توفيق حمدان: " نظرية المحاسبة " ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ٢٠٠١م.

٣) حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان:" نظرية المحاسبة"، منشورات جامعة دمشق، سوريا ٢٠٠٧م .

٤) خالد أومري: "الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية للمشروع، نموذج مقترح لقائمة دخل اقتصادي"، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، العدد(٢٢) سوريا ١٩٩٨م .

٥) سهير حسين حسن داود: "الحسابات الاجتماعية لقياس مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحقيق المسؤولية الاجتماعية ،دراسة في الشركة العامة لتصفية نفط الوسط" ،أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ٢٠٠٢م.

٦) عماد عبد الستار المشكور : " الإفصاح المحاسبي عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية ، دراسة نظرية وتطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة ٢٠٠١م.

٧) عماد يوسف الشيخ وآخرون:"مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية - دراسة ميدانية "،مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية ،المجلد التاسع ، العدد الثاني ، عمان ، الأردن ٢٠٠٩م.

٨) غدير عبد الله المطوع:" الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الاجتماعية ودراسة مدى الحاجة إلى معيار المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية في البيئة السعودية" ، برنامج ماجستير المحاسبة قسم المحاسبة – جامعة الملك سعود الرياض ٢٠٠٨م.

٩) فاروق سلمان العاني: "محاسبة المسؤولية الاجتماعية أداة تقييم الوحدات الاقتصادية ،دراسة محاسبية معاصرة في المنشاة العامة لمنتجات الألبان " ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ١٩٩١ م.

١٠) محمد حسام بزماوي:"القياس والإفصاح للأداء الاجتماعية في المنشآت الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، سوريا ٢٠٠٢ م..

١١) محمد عبد السلام الصبان:" المحاسبة الاجتماعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث، العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، السنة الخامسة عشرة، الإسكندرية، مصر ١٩٨٧ م.

١٢) يوسف محمود جربوع: "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة" مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول ، يناير ٢٠٠٧م.

١٣. مراجع أخرى

- جريدة الوقائع العراقية، العدد(2438)، في 5/2/ 1975م.
- جريدة الوقائع العراقية ،العدد(3192) في 1988/3/7م.
- الحسابات الختامية لشركة أور العامة للصناعات الهندسية للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١م.

٢ - المراجع الأجنبية

1) AAA (American Accounting Association): “Committee on social Cost”, “Social Performance “, The Accounting Review, USA 1976 pp 41-69.

2) AICPA:"The measurement of Corporate Social Performance (N.Y.: American Institute of certified Public Accountants, USA 1977) pp.298-301.
3) Balabanis, (G.) Philips, (H.) and Lyall, (J.) "Corporate Social Responsibility and Economic Performance in the Top of British Companies: Are they linked?" European Business Review, Vol. 98, No.1, 1998, pp. 25-44.
4) Dennis (B.B.) and Feldman (S.A.): "Companies Increase Social Responsibility Disclosure ", Management Accounting, USA, March 1974.
5) Dilley (S.C.) and Weygandt (J.J.):" Measuring Social Responsibility: An Empirical Tests", The Journal of Accountancy,Sept. 1973.
6) Epstein (M.),Flamholtz (E.),Mcdonouch (J.) : "Corporate Social Accounting in USA : State of the art and future prospects",A.O.S. , Vol.1 No.1, USA 1976 .
7) Estes (R.): "Corporate Social Reporting ", John Wiley & Sons, N.Y. USA 1976.
8) Fang Han & Zhihong Zhang:" Analysis of Accounting Disclosure Mode for Strengthening Corporate Social Responsibility", School of Accounting, Shandong Economic University, Jinan-China, International Journal of Business and Management, Vol. 3, No. 9 ,September, 2008, pp 157-161.
9) Ginoglou (D.T.), Tahinakis (P.):" Green Accounting as Information System", University of Macedonia, Greek 2003.
10) Gray (R.): "Accounting and Economics", British Accounting Review, UK, 1990 pp 373-388.
11) Japan Environment Agency (JEA):" Study Group for Developing an environmental Accounting System", JEA, Tokyo, Japan 2000.

12) Lehman (G.): “A Legitimate Concern for Environmental Accounting”, Critical Perspectives on Accounting, USA, 1995 pp 393-413.
13) Linowes (D.F.) : “ The accounting Profession and Social Progress”, The Journal of accountancy ,USA, July 197٣.
14) Montoniu (I.D.), Vatansoiu (C.I.), Boca (I.S.): “Accounting for Corporate Social Responsibility),Valahia University of Targoviste ,Faculty of Economics, Romania 2008.
15) Pava and Krause, "The Association between Corporate Social Responsibility and Financial Performance: The Paradox of Social Cost”, Journal of Business Ethics, Vol. 15, USA, 1996, PP. 321-357.

الفصل الثالث

أنموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعيات في الشركات الصناعية باستخدام أسلوب الأهمية النسبية

أنموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية باستخدام أسلوب الاهمية النسبية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للسمنت الجنوبية)[٣]

المخلص

أجريت هذه الدراسة في كبريات الشركات الصناعية والتابعة لوزارة الصناعة والمعادن العراقية وهي الشركة العامة للسمنت الجنوبية , إذ هدفت الدراسة إلى صياغة أنموذج مقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بكافة مجالاتها(جودة المنتج , حماية البيئة , تنمية العاملين , المساهمات العامة) وفقا لأسلوب الأهمية النسبية .

توصلت الدراسة إلى امكانية الافصاح عن الأداء الاجتماعي في قوائم موحدة مع النشاط الاقتصادي وفقا للأهمية النسبية لكل بند من بنود الميزانية العمومية وكشف العمليات الجارية , وكذلك توصلت إلى أن مجالات المسؤولية الاجتماعية تتلقى اهتماما متفاوتا من الشركة بناءا على النسب التي تم التوصل إليها.

أوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات القائمة حاليا بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي باستخدام أسلوب الأهمية النسبية كمقياس لفصل موجودات الشركة الخاصة بالنشاط الاجتماعي عن الموجودات الخاصة بالنشاط الاقتصادي وعرض ذلك في قوائم مالية موحدة , إذ أن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية تكمل المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية , وكذلك أوصت الدراسة بضرورة الموازنة بين اهتمامات الشركة بمجالات المسؤولية الاجتماعية إذ أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تكمل بعضها البعض وبالتالي فان ذلك يوجب على الشركة النهوض بكل المجالات وليس التركيز على بعض منها واهمال اخر.

---

(٣) إعداد الباحثان: أ.د. سعود جايد مشكور العامري ، محمد عامر راهي العذاري – جامعة المثنى.

المقدمة

نتيجة لزيادة الاثار السلبية للشركات عموما والصناعية منها على وجه الخصوص ازدادت المطالبات بضرورة تبني الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع بكافة فئاته , وهذا أدى إلى زيادة الاهتمام بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات , إذ عمدت العديد من الشركات إلى بيان التكاليف التي تحملتها من اجل الارتقاء بجودة منتجاتها , حماية البيئة , تنمية العاملين , وخدمات اجتماعية أخرى .

أن نجاح واستمرار الشركة في الحياة الاقتصادية يتوقف على تبني الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية وإمكانية الإفصاح عنها في قوائمها المالية , وبالتالي فقد جاءت فكرة الدراسة لصياغة انموذج مقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بكافة مجالاتها في القوائم المالية للشركات الصناعية القائمة حاليا لكي تعلم المجتمع والجهات ذات العلاقة بأنها أوفت بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه جميع فئاته.

المبحث الأول

منهجية الدراسة

أولاً: مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في قصور وضعف القوائم المالية للشركات عموما والصناعية منها على وجه الخصوص في التعبير عن حقيقة الأداء الاجتماعي تجاه كافة فئات المجتمع بطريقة تعكس بوضوح دورها الاجتماعي ومقدار النفقات التي تحملتها من اجل تقديمها لكافة المستفيدين **لذلك على القوائم المالية أن تجيب على الأسئلة الآتية:**

- ما مقدار التكاليف الاجتماعية التي تتحملها الشركة؟
- كيف يتم الإفصاح عن الموجودات الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية في قائمة المركز المالي؟
- كيف يتم الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في كشف العمليات الجارية ؟

ثانياً: اهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

١) تحديد إطار مفاهيمي للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من حيث المفهوم والمتغيرات.

٢) التعرف على أسس و أساليب الإفصاح المحاسبي عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية.

٣) صياغة أنموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بكافة مجالاتها وفقا لأسلوب الأهمية النسبية والنسب المقترحة من قبل مجلس إدارة الشركة عينة الدراسة.

ثالثاً: أهمية الدراسة

تستمد الدراسة اهميتها من:

١) يساعد الإفصاح المحاسبي عن المساهمات الاجتماعية للشركات الصناعية على تحديد الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الشركة وقياس اثارها الايجابية والسلبية على الزبائن والبيئة والعاملين .

٢) زيادة الوعي وتحفيز إدارات الشركات على علاج الآثار السبية لأنشطتها ، وان تظهر بوضوح في تقاريرها المالية مقدار مساهماتها تجاه المجتمع.

٣) أهمية تطوير الوظيفة المحاسبية بوصفها وسيلة للإفصاح والاتصال . وذلك بتوسيع نطاق الإفصاح بما يخدم تطوير مخرجات النظام المحاسبي بصورة تشمل الأنشطة الاجتماعية.

رابعاً: فرضية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضية التالية:

- **الفرضية الرئيسة** : (يمكن للشركات الصناعية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بقوائم موحدة مع النشاط الاقتصادي اعتمادا على اسلوب الأهمية النسبية) ويشتق من الفرضية الرئيسة الفرضيات الأتية:
- **الفرضية الفرعية الأولى**: هنالك امكانية للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في قائمة المركز المالي اعتمادا على أسلوب الاهمية النسبية.
- **الفرضية الفرعية الثانية**: هنالك امكانية للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في كشف العمليات الجارية اعتمادا على اسلوب الاهمية النسبية.

خامساً: أسلوب الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المناهج التالية :

١) المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي) : تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لإعداد الجانب النظري للدراسة من خلال الاعتماد على المصادر العلمية العربية

والأجنبية وكذلك تمت الاستعانة بالشبكة العالمية للمعلومات (الانترنت) للحصول على احدث ما توصل إليه العالم في مجال المسؤولية الاجتماعية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٢) المنهج الواقعي (العملي) : تم الاعتماد على المنهج العملي لمعالجة البيانات التي اعتمد عليها الباحثان لإعداد الأنموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

سادساً: عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في أحدى الشركات الصناعية المهمة والتابعة لوزارة الصناعة العراقية وهي الشركة العامة للسمنت الجنوبية , حيث تم الاعتماد على قوائمها المالية لسنة المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ لأعداد الأنموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية.

سابعاً: اسلوب جمع البيانات

تم الاستعانة بالقوائم المالية التي تم الحصول عليها والتي تمثلت بقائمة المركز المالي وكشف العمليات الجارية وبعض الكشوف المرفقة لأجل استسقاء البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الأنموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

قام الباحثان بمقابلة المدير العام ومجموعة من مدراء الاقسام في الشركة وذلك للحصول على بعض المعلومات التي تساهم في إعداد الانموذج المقترح.

المبحث الثاني
الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية

نتيجة لضغوط المنظمات والجمعيات المهنية المهتمة بالبيئة والعاملين والمجتمع الخارجي من جهة وحكومات الدول من جهة أخرى اضطر نظام المحاسبة المالية إلى أن يتأقلم مع التغيرات الاجتماعية لقياس آثار أنشطة تلك الشركات على المجتمع والإفصاح عنها في القوائم الملية التي تعدها ، فلم يعُد الإفصاح قاصراً على المعلومات والبيانات المالية بل تطور أكثر من ذلك ليشمل الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية ، وانعكس اعتراف الشركات بالمسؤولية الاجتماعية على اهتمامات المحاسبة باعتبارها علماً اجتماعياً مما أدى إلى زيادة المطالبة الداعمة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Jitaree, 2015: 26).

١) **مفهوم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية**

ينظر للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على انه عرض البيانات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للشركة بشكل يُمكن من تقييم الأداء الاجتماعي لها (سلمان ، ٢٠٠١: ٤٩) ، أو أنه الطريقة التي يمكن للشركة بموجبها إعلام كافة أصحاب العلاقة (الداخليين والخارجيين) عن نشاطاتها المختلفة التي تعبر عن أدائها الاجتماعي وذلك من خلال القوائم المالية والتقارير المرفقة بها (جربوع ، ٢٠٠٧: ٢٥٠) ، وكذلك يمكن النظر للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على أنه عملية تستطيع الشركة من خلالها التواصل مع المجتمع الخارجي من خلال بيان التأثيرات الاجتماعية سواء كانت ايجابية أو سلبية وتوضيح نتيجة أدائها الاجتماعي في قوائمها المالية أو في قوائم خاصة اعدت لأغراض اجتماعية (Cogotti & Hausler, 2012: 5).

في ضوء ما طرح أنفا , يمكن القول أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو عرض البيانات والمعلومات التي توضح تكاليف المسؤولية الاجتماعية التي تحملتها الشركة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه , وان يتم إظهار جميع المعلومات في تقاريرها المالية المختلفة بشرط أن تخدم جميع المستفيدين لكي تكتسب التقارير صفة الحياد الاجتماعي.

٢) العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يمكن النظر إلى العوامل التي تؤثر على مستوى الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية **التي تتحملها الشركات من ثلاث جهات:**

أ) **عوامل ترتبط بحجم الشركة** : يؤثر حجم الشركة تأثيراً مباشراً على مستوى الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية, إذ أن هنالك علاقة ايجابية بين حجم الشركات ومستوى الإفصاح إذ أن الشركات كبيرة الحجم تمتلك موارد تمكنها من القيام بالأنشطة الاجتماعية على خلاف الشركات التي تكون صغيرة الحجم حيث توصف مواردها بأنها محدودة لا تمكنها من مزاولة أنشطتها الاجتماعية تجاه المجتمع (Mark et al , 2005:28).

ب) **عوامل ترتبط بطبيعة الصناعة:** يرى العديد من الكتاب أمثال (Cowen) أن نوع الصناعة وطبيعتها عامل مهم في تحديد مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات, **إذ أن** إن الكثير من الصناعات لها تأثير كبير على البيئة التي تمارس أعمالها فيها , وبالتالي فأن التخلص من ضغوط المنظمات والجمعيات المهنية المختصة بحماية البيئة, يتطلب منها أن تقوم بالإفصاح عن التكاليف التي تحملتها كتكاليف اجتماعية بيئية (Simerly & Minfan, 2000: 6).

ج) **عوامل ترتبط بالأرباح المتحققة:** إن الشركات التي تحقق إرباح عالية تقوم بالإفصاح عن مسؤولياتها الاجتماعية بمستوى عالي على عكس الشركات

التي لا تحقق ارباح , الشركات التي تحقق إرباح خلال السنة المالية تسمح للإدارة بتبني دور اجتماعي اكبر من الشركات التي لم تستطع تحقيق إرباح , وبالتالي يكون هنالك مستوى اكبر من الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها الشركة (Khan & Muttakin, 2013: 25).

٣) أساليب الإفصاح المحاسبي عن بيانات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية

تعددت الأساليب التي يتبعها المحاسبون في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية, **إذ ينقسم المحاسبون إلى فريقين هما (سلمان , ٢٠٠١: ٦١):**

- **الفريق الأول:** يرى أن البيانات المالية المحاسبية تؤدي إلى تحقيق أهداف تختلف عن الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المعلومات الاجتماعية لذلك فأنهم يرون إن يتم فصل البيانات الخاصة بالنشاط الاقتصادي عن البيانات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية وان يتم الإفصاح عنها في تقارير منفصلة , إي أن تكون هنالك مخرجات محاسبية تختص بالجانب الاقتصادي وأخرى تختص بالجانب الاجتماعي , ويتضمن هذا الاتجاه ثلاثة أساليب رئيسية وهي أسلوب التقارير الوصفية , تقارير تعرض التكاليف الاجتماعية , وتقارير تعرض التكاليف الاجتماعية مع المنافع الاجتماعية معا (الشكري , ٢٠١٢: ٣٠).
- **الفريق الثاني:** يرى أن المعلومات المالية المحاسبية والمعلومات الاجتماعية تخدم نفس الإطراف وأن كلا منها يكمل الأخر، إذ أنهما تقدمان صورة شاملة عن أداء الشركة وبالتالي فأن هذا الفريق يؤيد دمجهما في تقرير واحد بحيث تصبح البيانات الاجتماعية جزء من البيانات المالية التي يوفرها نظام المحاسبة المالية , ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أن الأنشطة الاجتماعية تؤثر على نتيجة أنشطة الشركة ككل وبالتالي يجب أن يُعكس ذلك في القوائم والتقارير المالية وإلا أصبحت نتائجها غير موضوعية وغير دقيقة , إذ أن القوائم والتقارير المالية يجب إن تعبر عن إجمالي أداء الشركة متضمنا كلاً من المعلومات الاقتصادية والاجتماعي (الفضل وآخرون ، ٢٠٠٢: ١٨٩).

بعد عرض الاساليب المستخدمة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يرى الباحثان الأن بيان الاسلوب الذي استخدم في تقديم الأنموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية وهو أسلوب الأهمية النسبية.

٤) اسلوب الأهمية النسبية في الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية

يعد أسلوب الأهمية النسبية من الاساليب العلمية الذي يرى الباحثان اعتمادها في الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية **وهنا لابد من التطرق إلى** :

اولاً: مفهوم الاهمية النسبية

لغويا لا تبتعد الأهمية النسبية عن المعنى المحاسبي فمعنى النسبية لغويا؛ من نسبيَ وهو اسمٌ منسوب إلى نِسْبَة، وأَمْرٌ نِسْبِيٌّ: أَيْ أَمْرٌ مُقَيَّدٌ بِغَيْرِهِ مُرْتَبِطٌ بِهِ غَيْرُ مُطْلَقٍ أَحْكَامٌ نِسْبِيَّةٌ (مصطفى وآخرون, المجلد٢ : ١٠٠).

محاسبيا فأن مفهوم الأهمية النسبية يعني النسبة المئوية المقارنة التي يتم الحصول عليها من خلال ربط حجم المادة بمتغير أخر ملائم , فمثلا ربط المدينون بأجمالي الموجودات الظاهرة في قائمة الميزانية (داغر,٢٠٠٠: ٥٧).

أما من وجهة نظر المدققين فأن البند يكون ذو أهمية نسبية عندما يؤثر تضليلها أو حذفها من القوائم المالية بالقرارات الاقتصادية المتخذة من قبل المستخدمين (عبد الله , ٢٠٠٠: ١٣٠).

ويشوب عملية تحديد الأهمية النسبية بعض الصعوبات نظراً لاعتمادها على الخبرة الطويلة وعموماً تعتبر الأهمية النسبية أمر نسبى فيما يعتبر مهماً في شركة قد لا يكون بنفس القدر من الأهمية في شركة أخرى Mark et al (,2005:30).

ثانياً: تحديد الأهمية النسبية للبنود المحاسبية كميا

طبقا لمجلس المعايير المحاسبية (FASB) فأن الأهمية النسبية تكون ذات طبيعة كمية ولتحديد الأهمية النسبية لأي بند محاسبي كميا يتم

الاعتماد على معيار النسب المئوية المقارنة حيث يتم ربط المادة بمتغير ملائم أخر كحد فاصل يميز بين أهمية العنصر النسبية من عدمها, ومن أهم النسب المئوية المستخدمة في تحديد الأهمية النسبية للبنود المحاسبية الظاهرة في قائمة المركز المالي **وكشف العمليات الجارية هي** (Wiliam &Messier, 2002:610)

أ) **نسبة مئوية من إجمالي الموجودات** : تستخدم النسبة المئوية من اجمالي الموجودات لغرض التمييز بين بنود الميزانية العمومية المهمة نسبيا عن البنود التي لا تمتلك أهمية نسبيا , مثلا المدينون أو أوراق القبض إلى إجمالي الموجودات (Thomas & Krokstad, 2008:80), واعتمد الباحثان على النسبة المئوية من إجمالي الموجودات لفصل بنود الميزانية العمومية الخاصة بالنشاط الاقتصادي عن البنود الخاصة بالنشاط الاجتماعي.

ب) **نسبة مئوية من إجمالي الإيرادات** : يتأثر إجمالي الإيرادات بالتقلبات الحاصلة في أعمال الشركة بشكل اقل مقارنةً بتأثر إجمالي الربح وصافي الربح ولذلك فأن إجمالي الإيرادات يكون أكثر ثباتا عند اتخاذ القرارات طبقا لمحدد الأهمية النسبية ولأي بند محاسبي (مشكور وأخرون , ٢٠١٣: ٢٣٣) , واعتمد الباحثان على النسبة المئوية من إجمالي الإيرادات في فصل بنود كشف العمليات الجارية الخاصة بالنشاط الاقتصادي عن البنود الخاصة بالنشاط الاجتماعي.

المبحث الثالث
الأنموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

جاء هذا المبحث ليوضح الجانب التطبيقي لعينة الدراسة التي تم تطبيقها في الشركة العامة للسمنت الجنوبية حيث تعتبر هذه الشركة من كبريات الشركات في العراق وافضل مكان لإعداد النموذج.

أولاً: نبذه مختصرة عن الشركة العامة للسمنت الجنوبية

تعد الشركة العامة للسمنت الجنوبية من الشركات الرائدة في العراق والتابعة لوزارة الصناعة والمعادن إذ تم تأسيسها حسب الأمر الوزاري المرقم ٢٩٦٣ في ١٩٩٥/٦/٢٠ وباشرت أعمالها من ١/٧/ ١٩٩٥ ويقع مقر الشركة في محافظة النجف الأشرف قضاء الكوفة, إذ تظم الشركة (٨) معامل في عدة محافظات وهي سمنت الكوفة, سمنت النجف الأشرف, سمنت كربلاء المقدسة, سمنت المثنى, سمنت السماوة, معمل سمنت بابل, سمنت البصرة, ومعمل النورة (http://www.southern-cement.com/).

ثانياً: بناء النموذج المقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية

يقوم الأنموذج المقترح على أساس التكامل بين المعلومات الخاصة بالنشاط الاجتماعي والمعلومات الخاصة بالنشاط الاقتصادي بواسطة القوائم المالية الرئيسية المتمثلة بقائمة المركز المالي وكشف العمليات الجارية دون أن يؤثر ذلك على شكل ومحتوى القوائم المذكورة في النظام المحاسبي الموحد.

اعتمد الباحثان على أسلوب دمج البيانات الخاصة بالنشاط الاقتصادي مع البيانات الخاصة بالنشاط الاجتماعي في قوائم موحدة , حيث يساعد هذا الأسلوب على تحقيق التكامل بين المعلومات الاجتماعية والاقتصادية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري

على النظام المحاسبي الموحد باعتبار أن الأنشطة الاجتماعية تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية التي توضح نتيجة أعمال الشركة , كما يوفر هذا الأسلوب إمكانية المقارنة بين الأنشطة الاقتصادية والأنشطة الاجتماعية.

ونتيجة لعدم وجود مقياس خاص يمكن من خلاله فصل البنود الخاصة بالنشاط الاقتصادي عن البنود الخاصة بالنشاط الاجتماعي فقد اعتمد الباحثان على الاهمية النسبية كمقياس لفصل البنود المحاسبية , ويمكن أن يطبق اسلوب الأهمية النسبية على الشركات القائمة حاليا وليس على الشركات الجديدة , إذ أن الشركات المؤسسة حديثا والتي لم تزاول أعمالها بعد يمكن أن تفصل موجوداتها وتكاليفها بصورة مباشرة دون الاعتماد على أسلوب الأهمية النسبية نظرا لإمكانية القياس المباشر لها , في حين أن الشركات المستمرة بالعمل والتي لم تفصل موجوداتها قد تواجه مشاكل كبيرة خصوصا في فصل الموجودات الثابتة وذلك لصعوبة تقييم تلك الموجودات , وبالتالي فأن هذا الأنموذج يُمكن الشركات القائمة من الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية بكافة مجالاتها , **ويتكون النموذج من:**

أ) قائمة المركز المالي الاقتصادية – الاجتماعية

نظرا لعدم إمكانية فصل الموجودات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية عن الموجودات الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (مجال جودة المنتج , مجال حماية البيئة , مجال تنمية العاملين , مجال المساهمات العامة) في الشركة عينة الدراسة (الشركة العامة للسمنت الجنوبية) أقترح الباحثان إتباع أسلوب الأهمية النسبية **وفقا للخطوتين الأتيتين:**

١) يتم قسمة كل بند من بنود الموجودات على إجمالي الموجودات للتوصل إلى النسبة الخاصة بالنشاط الاجتماعي.

٢) يتم ضرب النسبة الخاصة بالنشاط الاجتماعي والتي تم التوصل لها من الخطوة السابقة في إجمالي ذلك البند (العنصر) ليتم التوصل إلى المقدار الخاص بالنشاط الاجتماعي , ويمكن تمثيل ذلك وفق المعادلتين الأتيتين

الأهمية النسبية لكل بند = البند المحاسبي / إجمالي الموجودات × ١٠٠%...... معادلة (١)

مبلغ النشاط الاجتماعي = النسبة من معادلة (١) × إجمالي العنصر ...... معادلة (٢)

بالاعتماد على المعادلة الأولى يمكن التوصل إلى نسب الموجودات الثابتة الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية لشركة العامة للسمنت الجنوبية وفقا للميزانية العمومية للشركة العامة للسمنت الجنوبية لسنة ٢٠١٤:

جدول (١)

استخراج نسب الموجودات الخاصة بالنشاط الاجتماعي(المبالغ بالدينار)

اسم الحساب	العنصر المحاسبي / اجمالي الموجودات	النسبة الخاصة بالنشاط الاجتماعي
الموجودات الثابتة	1266733922068/266427050446	%47,545
المشروعات تحت التنفيذ	6067870979/66427050446	%22,77
المخزون	78443868746/66427050446	%29,44
نفقات إيراديه مؤجلة	12678434/266427050446	٪0, 0047
الاعتمادات المستنديه	10583215256/266427050446	%3,97

المصدر : (الجدول من أعداد الباحثان).

ب) كشف تحليل الموجودات الظاهرة في قائمة المركز المالي

بعد أن يتم التوصل إلى الجزء الخاص بالمسؤولية الاجتماعية وفقا لأسلوب الأهمية النسبية يتم توزيع ذلك الجزء على مجالات المسؤولية الاجتماعية (جودة المنتج , حماية البيئة , تنمية العاملين , المساهمات العامة) ونظرا لعدم وجود معيار(مقياس) محدد يبين أهمية كل مجال (نشاط) من المجالات المذكورة , فقد قام الباحثان بأجراء المقابلة الشخصية مع المدير العام لشركة عينة الدراسة (الشركة العامة للسمنت الجنوبية) ومجموعة من رؤساء الأقسام المعنيين وطرحت عليهم مجموعة من الأسئلة لاستقصاء أراءهم **وكانت كما يأتي:**

- ما مدى اهتمام الشركة بمجال جودة المنتج ؟ وما هي النسبة المقترحة لأهمية هذا المجال؟
- هل تهتم الشركة بمجال حماية وتنمية البيئة ؟ وما هي النسبة المتوقعة لأهمية هذا المجال؟
- هل تأخذ الشركة بعين الاعتبار أهمية الموارد البشرية المتوفرة لديها ؟ وما هي نسبة اهتمامها؟
- ما مدى فعالية الشركة في المساهمات عامة تجاه المجتمع باعتبارها جزءا منه ؟ وما هي النسبة المتوقعة لذلك؟

وقد اقترحوا نسبا تقريبية تبين اهتمام الشركة بمجالات المسؤولية الاجتماعية وفق الترتيب التالي :

جدول (٢)

أهمية مجالات المسؤولية الاجتماعية بالنسبة للشركة

ت	المجال	النسبة
١	جودة المنتج	٤٠٪
٢	حماية وتنمية البيئة	٣٠٪

ت	المجال	النسبة
٣	حماية وتنمية العاملين	٢٨٪
٤	المساهمات العامة (التفاعل مع المجتمع)	٢٪
	المجموع	١٠٠٪

المصدر : (الجدول من إعداد الباحثان).

ويمكن توزيع الجزء الخاص بالنشاط الاجتماعي على مجالات المسؤولية الاجتماعية **وفقا للخطوات التالية :**

أ) يتم ضرب المبلغ الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (40%) لتوصل الى المبلغ الخاص بمجال جودة المنتج .

ب) يتم ضرب المبلغ الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (30%) لتوصل الى المبلغ الخاص بمجال حماية وتنمية البيئة.

ج) يتم ضرب المبلغ الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (28%) لتوصل الى المبلغ الخاص تنمية وحماية العاملين.

د) يتم ضرب المبلغ الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (2%) لتوصل الى المبلغ الخاص بمجال المساهمات العامة (التفاعل مع المجتمع) .

ويمكن تمثيل ذلك بالمعادلات التالية بافتراض أن:

X = المبلغ الخاص بالنشاط الاجتماعي.

PRQU = المبلغ الخاص بمجال جودة المنتج.

ENPR =المبلغ الخاص بمجال حماية وتنمية البيئة.

DEEM = المبلغ الخاص بمجال حماية وتنمية العاملين.

GECO = المبلغ الخاص بمجال المساهمات العامة (التفاعل مع المجتمع).

ت	المعادلة
١	PRQU = X * 40%
٢	ENPR = X * 30 %
٣	DEEM = X * 28%
٤	GECO = X * 2 %
٥	$\sum$ **X= PRQU+ ENPR + DEEM+ GECO**

ويمكن الحصول على الحسابات الختامية للشركة العامة للسمنت الجنوبية لسنة ٢٠١٤ من خلال الموقع الرسمي للشركة (http://www.southern-cement.com/) .

قائمة المركز المالي الاقتصادية - الاجتماعية لسنة ٢٠١٤

رقم الدليل	الموجودات	المبلغ - دينار
١١	الموجودات الثابتة الخاصة بالنشاط الاقتصادي	٦٦٤٤٦٥٢٧٨٠٩
	الموجودات الثابتة الخاصة بالنشاط الاجتماعي	٦٠٢٢٦٨٦٤٢٥٨
١١٨	النفقات الايرادية المؤجلة الخاصة بالنشاط الاقتصادي	١٢٦٧٧٨٣٨
	النفقات الايرادية المؤجلة الخاصة بالنشاط الاجتماعي	٥٩٦
١٢	مشروعات تحت التنفيذ الخاصة بالنشاط الاقتصادي	٤٦٨٦٢١٦٧٥٧
	مشروعات تحت التنفيذ الخاصة بالنشاط الاجتماعي	١٣٨١٦٥٤٢٢٣
	استثمارات مالية طويلة الآجل	٥٠٠٠٠٠٠٠
	مجموع الموجودات الثابتة	١٣٢٨٠٣٩٤١٤٨١
	الموجودات المتداولة	

رقم الدليل	الموجودات	المبلغ - دينار
١٣	المخزون الخاص بالنشاط الاقتصادي	٥٥٣٤٩٩٩٣٧٨٧
	المخزون الخاص بالنشاط الاجتماعي	٢٣٠٩٣٨٧٤٩٥٩
١٣٨	الاعتمادات المستنديه المتعلقة بالنشاط الاقتصادي	١٠١٦٣٠٦١٦١٠
	الاعتمادات المستنديه المتعلقة بالنشاط الاجتماعي	٤٢٠١٥٣٦٤٦
١٤٢	قروض ممنوحة قصيرة الآجل	٥٥٠٠٠٠٠٠٠
١٦	المدينون	١٩٣٥٠٠٢٥٧٠٥
١٨	النقود	٢٤٦٩٥٩٩٩٢٥٨
	مجموع الموجودات المتداولة	١٣٣٦٢٣١٠٨٩٦٥
	مجموع الموجودات	٢٦٦٤٢٧٠٥٠٤٤٦
١٩	الحسابات المدينة المتقابلة	٦٥١٣٨٤٩٩١٤
	مصادر التمويل	
	مصادر التمويل طويلة الآجل	
٢١١	رأس المال الاسمي والمدفوع	١٤٧١٥٠٠٠٠٠
٢٢	الاحتياطيات	١٣٤٥٩٨٢٣٩٤٠٥
٢٢٥	العجز المتراكم	(١٩٠٢٠٣٣٤١٥٠١)
٢٣	تخصيصات طويلة الأجل	٥٣٧٠٣٦٠٧
٢٤١	قروض طويلة الأجل	١٠٥٢٩٦٥٤٢٣٠٤
	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل	٥١٢١٦٦٤٣٨١٥
	مصادر التمويل قصيرة الأجل	
٢٦	الدائنون	٢١٥٢١٠٤٠٦٦٣١
	مجموع مصادر التمويل	٢٦٦٤٢٧٠٥٠٤٤٦
٢٩	الحسابات الدائنة المتقابلة	٦٥١٣٨٤٩٩١٤
	حسابات الخطة الاستثمارية	٢٠٠٠٠٠٠٠٠

كشف تحليل الموجودات الظاهرة في قائمة المركز المالي لسنة ٢٠١٤

التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
الموجودات الخاصة بالنشاط الاقتصادي		
الموجودات الثابتة		
الأراضي	٤٧٢٦٩٤٣٢	
المباني	٣٩٨١٨٥٩٦٩٧٫٢	
آلات ومعدات	٥٩٩١٢٢٢٥٥٢٩٫٧	
وسائل نقل	١٠٩٢٧٠٥٨٤٩٫٨	
عدد وقوالب	٢٩٦٠٢٦٤٤١٫٦	
الأثاث	١١١٦٤٤٠٨٥٨٫٧	
إجمالي الموجودات الثابتة الخاصة بالنشاط الاقتصادي		٦٦٤٤٦٥٢٧٨٠٩
نفقات إيراديه مؤجلة		
ديكورات وقواطع	٢٩٤٤٩٥٩٫٦	
نفقات متنوعة	٩٧٣٢٨٧٨٫٦	
مجموع النفقات الايرادية المؤجلة الخاصة بالنشاط الاقتصادي		١٢٦٧٧٨٣٨٫٢
المشروعات تحت التنفيذ		
مباني وإنشاءات وطرق	٦١٣٣٠٨٠٩٫٧	
آلات ومعدات	١٩٦٠٩٠٢٦٤٤٫٨	
إنفاق استثماري	٢٦٦٣٩٨٣٣٠٢٫٦	
إجمالي المشروعات تحت التنفيذ الخاصة بالنشاط الاقتصادي		٤٦٨٦٢١٦٧٥٧
استثمارات مالية طويلة الأجل		٥٠٠٠٠٠٠٠
إجمالي الموجودات الثابتة الخاصة بالنشاط الاقتصادي		٧١١٩٥٤٢٢٤٠٢
الموجودات الثابتة الخاصة بالنشاط الاجتماعي		
أولا - الموجودات الثابتة الخاصة بمجال جودة المنتج		
الأراضي	١٧١٣٧٩٢٩	
المباني	١٤٤٣٦٥٦٦١٤	
آلات ومعدات	٢١٧٢١٦٧٩٦٣٢	

التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
وسائل نقل	٣٩٦١٦٩٦٦٦	
عدد وقوالب	١٠٧٣٢٦٨٦٨	
الأثاث	٤٠٤٧٧٤٩٩٢,٨	
ديكورات وقواطع	٥٥,٣	
نفقات متنوعة	١٨٢,٩	
مجموع الموجودات الثابتة الخاصة بمجال جودة المنتج		٢٤٠٩٠٧٤٥٩٤٠
المشروعات تحت التنفيذ الخاصة بمجال جودة المنتج		
مباني وإنشاءات وطرق	٧٢٣٢٩٥٣,٧	
آلات ومعدات	٢٣١٢٥٦٠٠٥,٣	
أنفاق استثماري	٣١٤١٧٢٧٢٩,٨	
مجموع المشروعات تحت التنفيذ لمجال جودة المنتج		٥٥٢٦٦١٦٨٩
إجمالي الموجودات الخاصة بمجال جودة المنتج		٢٤٦٤٣٤٠٧٦٢٨
ثانيا - الموجودات الثابتة الخاصة بمجال حماية البيئة		
الأراضي	١٢٨٥٣٤٤٦,٦	
المباني	١٠٨٢٧٤٢٤٦٠	
آلات ومعدات	١٦٢٩١٢٥٩٧٢٤	
وسائل نقل	٢٩٧١٢٧٢٤٩,٨	
عدد وقوالب	٨٠٤٩٥١٥١	
الأثاث	٣٠٣٥٨١٢٤٤,٦	
ديكورات وقواطع	٤١,٥	
نفقات متنوعة	١٣٧,٢٢	
مجموع الموجودات الثابتة الخاصة بحماية البيئة		١٨٠٦٨٠٥٩٤٥٥
المشروعات تحت التنفيذ لمجال حماية البيئة		
مباني وإنشاءات وطرق	٥٤٢٤٧١٥,٣	
آلات ومعدات	١٧٣٤٤٢٠٠٤	
إنفاق استثماري	٢٣٥٦٢٩٥٤٧,٣	
مجموع المشروعات تحت التنفيذ لمجال حماية البيئة		٤١٤٤٩٦٢٦٧
إجمالي الموجودات الثابتة لمجال حماية البيئة		١٨٤٨٢٥٥٥٧٢٢

التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
ثالثا - الموجودات الثابتة لمجال تنمية حماية العاملين		
الأراضي	١١٩٩٦٥٥٠،١	
المباني	١٠١٠٥٥٩٦٣٠	
آلات ومعدات	١٥٢٠٥١٧٥٧٤٢،٦	
وسائل نقل	٢٧٧٣١٨٧٦٦،٤	
عدد وقوالب	٧٥١٢٨٨٠٧،٦	
الأثاث	٢٨٣٣٤٢٤٩٤،٩	
ديكورات وقواطع	٣٨،٧٥	
نفقات متنوعة	١٢٨،٠٧	
مجموع الموجودات الثابتة الخاصة بمجال حماية العاملين		١٦٨٦٣٥٢٢١٥٨
مشروعات تحت التنفيذ لمجال حماية العاملين		
مباني وإنشاءات وطرق	٥٠٦٣٠٦٧،٦	
آلات ومعدات	١٦١٨٧٩٢٠٣،٧	
إنفاق استثماري	٢١٩٩٢٠٩١٠،٨	
مجموع المشروعات تحت التنفيذ لمجال حماية العاملين		١٩٦٨٦٣١٨٢
إجمالي الموجودات الثابتة الخاصة بمجال حماية العاملين		١٧٢٥٠٣٨٥٣٤٠
رابعا - الموجودات الثابتة الخاصة بمجال المساهمات العامة		
الأراضي	٨٥٦٨٩٦،٤	
المباني	٧٢١٨٢٨٣٠	
آلات ومعدات	١٠٨٦٠٨٣٩٨١،٦	
وسائل نقل	١٩٨٠٨٤٨٣،٣	
عدد وقوالب	٥٣٦٦٣٤٣	
الأثاث	٢٠٢٣٨٧٤٩،٦	
ديكورات وقواطع	٢،٧٦	
نفقات متنوعة	٥،١٥	
مجموع الموجودات الثابتة لمجال المساهمات العامة		١٢٠٤٥٣٧٢٩٦
المشروعات تحت التنفيذ لمجال المساهمات العامة		

التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
مباني وإنشاءات وطرق	٣٦١٦٤٧,٧	
آلات ومعدات	١١٥٦٢٨٠٠,٣	
إنفاق استثماري	١٥٧٠٨٦٣٦,٥	
مجموع المشروعات تحت التنفيذ لمجال المساهمات العامة		٢٧٦٣٣٠٨٥
إجمالي الموجودات الثابتة لمجال المساهمات العامة		١٢٣٢١٧٠٣٨١
مجموع الموجودات الثابتة الخاصة بالأنشطة الاجتماعية		٦١٦٠٨٥١٩٠٧١
الموجودات المتداولة		
الموجودات المتداولة الخاصة بالنشاط الاقتصادي		
المخزون		
مخزون مواد أولية	٣٩٩٩٩٧٦٦١٤	
مخزون الوقود والزيوت	٢٥٠٢٤٦٨٣٦٣	
مخزون الأدوات الاحتياطية	٣٥٦٠١٩٢٧١٢٢,٦	
مخزون التعبئة والتغليف	٨٥٥٥٧٠٢٤٧	
مخزون المتنوعات	١٠٢٨٣٦٠٠٦٩	
مخزون الإنتاج التام	٢٧٤٧٣٢١٧٩٦	
مخزون الإنتاج غير التام	٨٦١٤٣٦٩٥٧٦	
مجموع المخزون الخاص بالنشاط الاقتصادي		٥٥٣٤٩٩٩٣٧٨٨
الاعتمادات المستنديه الخاصة بالنشاط الاقتصادي		١٠١٦٣٠٦١٦١٠
إجمالي المخزون الخاص بالنشاط الاقتصادي		٦٥٥١٣٠٥٥٣٩٨
قروض ممنوحة قصيرة الأجل	٥٥٠٠٠٠٠٠٠	
المدينون	١٩٣٥٠٠٢٥٧٠٥	
النقود	٢٤٦٩٥٩٩٩٢٥٨	
إجمالي الموجودات المتداولة الخاصة بالنشاط الاقتصادي		١١٠١٠٩٠٨٠٣٦١
الموجودات المتداولة الخاصة بالنشاط الاجتماعي		
أولا - المخزون الخاص بمجال جودة المنتج		

التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
مخزون مواد أولية	٦٦٧٥٦٩٧٩٣	
مخزون الوقود والزيوت	٤١٧٦٤٥٥١٤	
مخزون الأدوات الاحتياطية	٥٩٤١٧٢٧٥٢٠	
مخزون التعبئة و التغليف	١٤٢٧٨٩٠٤٨	
مخزون المتنوعات	١٧١٦٢٢٦٥٣٢	
مخزون الإنتاج التام	٤٥٨٥٠٩٩٤٢	
مخزون الإنتاج غير التام	١٤٣٧٦٨١٦٣٤	
مجموع المخزون الخاص بمجال جودة المنتج		٩٢٣٧٥٤٩٩٨٣
ثانيا - المخزون الخاص بمجال حماية البيئة		
مخزون مواد أولية	٥٠٠٦٧٧٣٤٥	
مخزون الوقود والزيوت	٣١٣٢٣٤١٣٥	
مخزون الأدوات الاحتياطية	٤٤٥٦٢٩٥٦٤٠	
مخزون التعبئة والتغليف	١٠٧٠٩١٧٨٦	
مخزون المتنوعات	١٢٨٧١٩٨٩٩	
مخزون الإنتاج التام	٣٤٣٨٨٢٤٥٦	
مخزون الإنتاج الغير التام	١٠٧٨٢٦١٢٢٦	
مجموع المخزون الخاص بمجال حماية البيئة		٦٠٩٢٨١٦٢٤٨٧
ثالثا - المخزون الخاص بمجال تنمية وحماية العاملين		
مخزون مواد أولية	٤٦٧٢٩٨٨٥٥	
مخزون الوقود والزيوت	٢٩٢٣٥١٨٦٠	
مخزون الأدوات الاحتياطية	٤١٥٩٢٠٩٢٦٤	
مخزون التعبئة والتغليف	٩٩٩٥٢٣٣٤	
مخزون المتنوعات	١٢٠١٣٨٥٧٢	
مخزون الإنتاج التام	٣٢٠٩٥٦٩٥٩	
مخزون الإنتاج غير التام	١٠٠٦٣٧٧١٤٤	
مجموع المخزون الخاص بتنمية وحماية العاملين		٦٤٦٦٢٨٤٩٨٨
رابعا - المخزون الخاص بمجال المساهمات العامة		

التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
مخزون مواد أولية	٣٣٣٧٨٤٩٠	
مخزون الوقود والزيوت	٢٠٨٨٢٢٧٦	
مخزون الأدوات الاحتياطية	٢٩٧٠٨٦٣٧٦	
مخزون التعبئة والتغليف	٧١٣٩٤٥٢	
مخزون المتنوعات	٨٥٨١٣٢٦	
مخزون الإنتاج التام	٢٢٩٢٥٤٩٧	
مخزون الإنتاج غير التام	٧١٨٨٤٠٨٢	
مجموع المخزون الخاص بمجال المساهمات العامة		٤٦١٨٧٧٤٩٩
مجموع المخزون الخاص بالأنشطة الاجتماعية		٢٣٠٩٣٨٧٤٩٥٧
الاعتمادات المستنديه الخاصة بالأنشطة الاجتماعية		
الاعتمادات المستنديه لمجال جودة المنتج	١٦٨٠٦١٤٥٨	
الاعتمادات المستنديه لمجال حماية البيئة	١٢٦٠٤٦٠٩٤	
الاعتمادات المستنديه لمجال تنمية حماية العاملين	١١٧٦٤٣٠٢١	
الاعتمادات المستنديه لمجال المساهمات العامة	٨٤٠٣٠٧٣	
إجمالي الاعتمادات المستنديه للأنشطة الاجتماعية		٤٢٠١٥٣٦٤٦
إجمالي الموجودات المتداولة الخاص بالنشاط الاجتماعي		٢٣٥١٤٠٢٨٦٠٣
إجمالي الموجودات الخاصة بالنشاط الاجتماعي		٨٥١٢٢٥٤٧٦٧٤
إجمالي الموجودات		٢٦٦٤٢٧٠٥٠٤٣٦

تحليل النتائج

وفقا للأسلوب الاهمية النسبية والنسب المقترحة من قبل مجلس إدارة الشركة واعتمادا على اسلوب القوائم الموحدة (دمج البيانات الاجتماعية مع البيانات الاقتصادية) **يمكن التوصل إلى:**

١) يتضح من قائمة المركز المالي الاقتصادية - الاجتماعية التي تم أعدادها والكشف التحليلي للموجودات الظاهرة في قائمة المركز المالي الاقتصادية - الاجتماعية امكانية الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم موحدة تشمل كلا من النشاطين الاقتصادي والاجتماعي باعتبار أن كل منها يكمل الاخرى.

٢) بلغت الموجودات الثابتة الخاصة بالنشاط الاقتصادي (٦٦٤٤٦٥٢٧٨٠٩) دينار , بينما بلغت الموجودات الثابتة الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (٦١٦٠٨٥١٩٠٧١) دينار , أي أن نسبة الموجودات الثابتة الخاصة بالنشاط الاجتماعي كانت ٤٧,٥٤ ٪ .

٣) بلغت المشروعات تحت التنفيذ الخاصة بالنشاط الاقتصادي (٤٦٨٦٢٢١٦٧٥٥) دينار , بينما بلغت المشروعات تحت التنفيذ الخاصة بالنشاط الاجتماعي (١٣٨١٦٥٤٢٢١) دينار , أي أن نسبة المشروعات تحت التنفيذ الخاصة بالنشاط الاجتماعي كانت ٢٢,٧٧٪ .

٤) بلغ المخزون الخاصة بالنشاط الاقتصادي (٥٥٣٤٩٩٩٣٧٨٧) دينار , في حين بلغ المخزون لمجالات المسؤولية الاجتماعية (٢٣٠٩٣٨٧٤٩٥٨) دينار , أي أن نسبة المخزون الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية كانت ٢٩,٤٤٪.

٥) بلغت النفقات الايرادية المؤجلة الخاصة بالنشاط الاقتصادي (١٢٦٧٧٨٣٨) دينار , في حيث بلغت النفقات الايرادية المؤجلة الخاصة بالمسؤولية

الاجتماعية (٥٩٥) دينار , أي أن نسبة النفقات الايرادية المؤجلة الخاصة بالنشاط الاجتماعي كانت ٠,٠٠٤٧ ٪.

٦) بلغت الاعتمادات المستنديه لشراء مواد الخاصة بالنشاط الاقتصادي (١٠١٦٣٠٦١٦١٠) دينار , في حين بلغت الاعتمادات المستنديه لشراء مواد الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (٤٢٠١٥٣٦٤٥) دينار , أي أن نسبة الاعتمادات المستنديه لمجالات المسؤولية الاجتماعية كانت ٣,٩٧٪ .

يمكن القول أن الفقرات اعلاه من (١ -٧) تبين ثبات الفرضية الرئيسة والمتمثلة بـ (يمكن للشركات الصناعية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بقوائم موحدة مع النشاط الاقتصادي اعتمادا على اسلوب الأهمية النسبية) وكذلك ثبات الفرضية الفرعية الاولى المتمثلة بـ (هنالك امكانية للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في قائمة المركز المالي اعتمادا على أسلوب الاهمية النسبية).

ت) كشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية

لا يفصح كشف العمليات الجارية بصورته الحالية عن مقدار المساهمات الاجتماعية للشركة وإنما يعرض كل المصاريف بصورة إجمالية دون فصل التكاليف الاقتصادية عن التكاليف المتعلقة بمجالات (أنشطة) المسؤولية الاجتماعية , فقد اعتمد الباحثان كذلك على اسلوب الأهمية النسبية كمقياس لفصل التكاليف التي تنفقها الشركة كتكاليف اقتصادية عن التكاليف الأخرى التي تتعلق بأحد أنشطة المسؤولية الاجتماعية (جودة المنتج , حماية البيئة , تنمية العاملين , المساهمات العامة).

من الجدير بالذكر يمكن التمييز بين بعض المصروفات كمصروفات اقتصادية أو اجتماعية من خلال طبيعة العنصر الواردة في الكشوفات , إلا انه الكثير من العناصر لا يمكن تمييزها , ويمكن فصل المصروفات الاقتصادية عن المصروفات الخاصة بالنشاط الاجتماعي وفق الخطوتين الأتيتين:

١) يتم قسمة كل بند من بنود كشف العمليات الجارية على إجمالي الإيرادات لتوصل إلى النسبة الخاصة بالنشاط الاجتماعي.

٢) يتم ضرب النسبة الخاصة بكل بند من بنود كشف العمليات الجارية في إجمالي ذلك البند لتوصل إلى المقدار الخاص بالنشاط الاجتماعي .

ويمكن تمثيل ذلك وفق المعادلتين الأتيتين:

النسبة الخاصة بالنشاط الاجتماعي = البند المحاسبي / إجمالي الايرادات معادلة (١)

المبلغ الخاص بالنشاط الاجتماعي = النسبة من معادلة(١) × إجمالي البند معادلة (٢)

جدول(٣)

استخراج نسب المسؤولية الاجتماعية لبنود كشف العمليات الجارية (المبالغ بالدينار)

اسم الحساب	البند المحاسبي / اجمالي الإيرادات	النسب الخاصة بالنشاط الاجتماعي
الرواتب والأجور	61004292258/104562865494	% 58,34
المستلزمات السلعية	57083824250/104562865494	% 54,59
المستلزمات الخدمية	9226693519/104562865494	% 8,82
فوائد إيجارات أراضي مدينة	113252100/104562865494	% 0.108
الاندثار	11554117673/104562865494	٪ 11,04
الضرائب والأجور	819500/104562865494	% 0,0078

المصروفات التحويلية	20189000/104562865494	%0, 019
المصروفات الأخرى	1389470061/104562865494	%1,328
الإيرادات التحويلية	287693244/104562865494	%0,275
الإيرادات الأخرى	1461117625/104562865494	%10,9

المصدر:(الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على اسلوب الأهمية النسبية).

ث) كشف تحليل المصروفات الظاهرة في كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية

بعد أن يتم التوصل إلى مقدار المصروفات الاجتماعية من خلال أسلوب الأهمية النسبية يتم توزيع ذلك المقدار على مجالات المسؤولية الاجتماعية لتوصل إلى نصيب كل مجال , وذلك بالاعتماد ايضا على النسب التقريبية التي تم الاعتماد عليها في قائمة المركز المالي الاقتصادية – الاجتماعية والتي تم التوصل إلى من خلال مقابلة المدير العام , ويمكن أعداد كشف تحليل المصروفات الظاهرة في كشف العمليات الجارية **وفقا للخطوات التالية:**

١) يتم ضرب المصروف الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (40%) لتوصل الى مبلغ المصروف الخاص بمجال جودة المنتج.

٢) يتم ضرب المصروف الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (30%) لتوصل إلى مبلغ المصروف الخاص بمجال حماية وتنمية البيئة.

٣) يتم ضرب المصروف الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (28%) لتوصل الى مبلغ المصروف الخاص بمجال تنمية وحماية العاملين.

٤) يتم ضرب المصروف الخاص بالنشاط الاجتماعي بنسبة (2%) لتوصل الى مبلغ المصروف الخاص بمجال مساهمات العامة.

ويمكن تمثيل ذلك بالمعادلات التالية بافتراض أن:

EX = المصروف الخاص بالنشاط الاجتماعي.

EPRQU = المبلغ الخاص بمجال جودة المنتج.

EENPR = المبلغ الخاص بمجال حماية وتنمية البيئة.

EDEEM = المبلغ الخاص بمجال حماية وتنمية العاملين.

EGECO = المبلغ الخاص بمجال المساهمات العامة .

ت	المعادلة
١	EPRQU = X * 40%
٢	EENPR = X * 30 %
٣	EDEEM = X * 28%
٤	EGECO = X * 2 %
٥	$\sum$ X= EPRQU+ EENPR + EDEEM+ EGECO

كشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية لسنة ٢٠١٤

رقم الدليل	التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
٤١ –٤٥	الإيرادات الجارية		
٤٦٢	إيرادات النشاط الجاري	١٠٤٥٢٦٢٠٨٤٩٤	
٤٦	فوائد إيجار أراضي دائنة	٣٦٦٥٧٠٠٠	
	إجمالي الإيرادات		١٠٤٥٦٢٨٦٥٤٩٤
	تنزل المصروفات الجارية لنشاط الاقتصادي		
٣١	الرواتب والأجور	٢٥٤١٤٣٨٨١٥٤	
٣٢	المستلزمات السلعية	٢٥٩٢١٧٦٤٥٩٢	
٣٣	المستلزمات الخدمية	٨٤١٢٨٩٩١٥٠	
٣٤	الفوائد وإيجار أراضي مدينة	١١٣١٢٩٧٨٨	
٣٥	الاندثار	١٠٢٧٨٥٤٣٠٨٢	
	الضرائب والرسوم	٨١٩٤٩٤	
	مجموع المصروفات الجارية للنشاط الاقتصادي		(٧٠١٤١٥٤٤٢٦٠)
	فائض العمليات الجارية الاقتصادية – المرحلة الأولى		٣٤٤٢١٣٢١٣٤
٤٨	تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى للنشاط الاقتصادي		
٤٩	الإيرادات التحويلية	٢٨٦٩٠٢٠٨٨	
	الإيرادات الأخرى	١٣٠١٨٥٥٨٠٤	
	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى للنشاط الاقتصادي		١٥٨٨٧٥٧٨٩٢
	تنزل المصروفات التحويلية والأخرى للنشاط الاقتصادي		
٣٨	المصروفات التحويلية	٢٠١٨٥١٤٦	
٣٩	المصروفات الأخرى	١٣٧١٠١٧٨٩٩	
	مجموع المصروفات التحويلية والمصروفات الأخرى		(١٣٩١٢٠٣٠٤٥)
	فائض العمليات الجارية لنشاط الاقتصادي المرحلة الثانية		٣٤٦١٨٨٧٦٠٨١

رقم الدليل	التفاصيل	جزئي - دينار	كلي - دينار
	تنزل المصروفات الجارية لنشاط الاجتماعي		
	الرواتب والأجور	٣٥٥٨٩٩٠٤١٠٣	
	المستلزمات السلعية	٣١١٦٢٠٥٩٦٥٨	
	المستلزمات الخدمية	٨١٣٧٩٤٣٦٨	
	الفوائد وإيجارات أراضي مدينة	١٢٢٣١٢	
	الاندثار	١٢٧٥٥٧٤٥٩١	
	الضرائب والرسوم	٦	
	مجموع المصروفات الجارية لنشاط الاجتماعي		**٦٨٨٤١٤٥٥٠٣٨**
	عجز العمليات الجارية الاجتماعية – الاقتصادية المرحلة الأولى		**(٣٤٢٢٢٥٧٨٩٥٧)**
	تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى لنشاط الاجتماعي	٧٩١١٥٦	
	الإيرادات التحويلية	١٥٩٢٦١٨٢١	
	الإيرادات الأخرى		
	مجموع الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى للنشاط الاجتماعي		**١٦٠٠٥٢٩٧٧**
	تنزل المصروفات التحويلية والأخرى لنشاط الاجتماعي		
	المصروفات التحويلية	٣٨٣٦	
	المصروفات الأخرى	١٨٤٥٢١٦٢	
	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى		**١٨٤٥٥٩٩٨**
	عجز العمليات الجارية الاجتماعية – الاقتصادية المرحلة الثانية		**(٣٤٠٨٠٩٨١٩٧٨)**

كشف تحليل المصروفات الظاهرة في كشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية لسنة ٢٠١٤

رقم الدليل المحاسبي	المصروفات الجارية للنشاط الاقتصادي	جزئي – الدينار	كلي – دينار
٣١	الرواتب والأجور	٢٥٤١٤٣٨٨١٥٤	
٣٢	المستلزمات السلعية	٢٥٩٢١٧٦٤٥٩٢	
٣٣	المستلزمات الخدمية	٨٤١٢٨٩٩١٥٠	
٣٤	الفوائد وإيجار أراضي مدينة	١١٣١٢٩٧٨٨	
٣٥	الاندثار	١٠٢٧٨٥٤٣٠٨٢	
	الضرائب والرسوم	٨١٩٤٩٤	
	مجموع المصروفات الجارية للنشاط الاقتصادي		**٧٠١٤١٥٤٤٢٦٠**
	المصروفات التحويلية والأخرى للنشاط الاقتصادي		
٣٨	المصروفات التحويلية	٢٠١٨٥١٤٦	
٣٩	المصروفات الأخرى	١٣٧١٠١٧٨٩٩	
	مجموع المصروفات التحويلية والمصروفات الأخرى		**١٣٩١٢٠٣٠٤٥**
	إجمالي المصروفات الخاصة بالنشاط الاقتصادي		**٧٠٢٨٠٦٦٧٣٠٥**
	المصروفات الجارية لنشاط الاجتماعي		
	اولا – المصروفات الخاصة بمجال جودة المنتج		
	الرواتب والأجور	١٤٢٣٥٩٦١٦٤١	
	المستلزمات السلعية	١٢٤٦٤٨٢٣٨٦٣	
	المستلزمات الخدمية	٣٢٥٥١٧٧٤٧	
	الفوائد وإيجارات أراضي مدينة	٤٨٩٢٥	
	الاندثار	٥١٠٢٢٩٨٣٦	
	الضرائب والرسوم	٦,٣٩	
	مجموع المصرفات الخاصة بمجال جودة المنتج		٢٧٥٣٦٥٨٢٠١٨
	ثانيا – المصروفات الخاصة بمجال حماية البيئة		
	الرواتب والأجور	١٠٦٧٦٩٧١٢٣١	

رقم الدليل المحاسبي	المصروفات الجارية للنشاط الاقتصادي	جزئي - الدينار	كلي - دينار
	المستلزمات السلعية	٩٣٤٨٦١٧٨٩٧	
	المستلزمات الخدمية	٢٤٤١٣٨٣١٠	
	الفوائد وإيجارات أراضي مدينة	٣٦٦٩٤	
	الاندثار	٣٨٢٦٧٢٣٧٧	
	الضرائب والرسوم	صفر	
	مجموع المصرفات الخاصة بمجال حماية البيئة		٢٠٦٥٢٤٣٦٥٠٩
	ثالثا - المصروفات الخاصة بمجال تنمية العاملين		
	الرواتب والأجور	٩٩٦٥١٧٣١٤٨	
	المستلزمات السلعية	٨٧٢٥٣٧٦٧٠٤	
	المستلزمات الخدمية	٢٢٧٨٦٢٤٢٣	
	الفوائد وإيجارات أراضي مدينة	٣٤٢٤٧	
	الاندثار	٣٥٧١٦٠٨٨٦	
	الضرائب والرسوم	صفر	
	مجموع المصرفات الخاصة بمجال تنمية العاملين		١٩٢٧٥٦٠٧٤٠٨
	رابعا - المصروفات الخاصة بمجال المساهمات العامة		
	الرواتب والأجور	٧١١٧٩٨٠٨٢	
	المستلزمات السلعية	٦٢٣٢٤١١٩٣	
	المستلزمات الخدمية	١٦٢٧٥٨٨٦	
	الفوائد وإيجارات أراضي مدينة	٢٤٤٦	
	الاندثار	٢٥٥١١٤٩٢	
	الضرائب والرسوم	صفر	
	مجموع المصرفات الخاصة بمجال المساهمات العامة		١٣٧٦٨٢٩٠٩٩
	مجموع المصروفات الجارية لنشاط الاجتماعي		٦٨٨٤١٤٥٥٠٣٨

رقم الدليل المحاسبي	المصروفات الجارية للنشاط الاقتصادي	جزئي - الدينار	كلي - دينار
	المصروفات التحويلية والأخرى للنشاط الاجتماعي أولا - المصروفات التحويلية والأخرى لمجال جودة المنتج المصروفات التحويلية المصروفات الأخرى	 ١٥٣٤ ٧٣٨٠٨٦٥	
	مجموع المصروفات التحويلة والأخرى لمجال جودة المنتج		٧٣٨٢٣٩٩
	ثانيا - المصروفات التحويلية والأخرى لمجال حماية البيئة المصروفات التحويلية المصروفات الأخرى	 ١١٥١ ٥٥٣٥٦٤٩	
	مجموع المصروفات التحويلة والأخرى لمجال حماية البيئة		٥٥٣٦٨٠٠
	ثالثا - المصروفات التحويلية والأخرى لمجال تنمية العاملين المصروفات التحويلية المصروفات الأخرى	 ١٠٧٤ ٥١٦٦٦٠٥	
	مجموع المصروفات التحويلة والأخرى لمجال تنمية العاملين		٥١٦٧٦٧٩
	رابعا - المصروفات التحويلية والأخرى لمجال المساهمات العامة المصروفات التحويلية المصروفات الأخرى	 ٧٧ ٣٦٩٠٤٣	
	مجموع المصروفات التحويلة والأخرى المساهمات العامة		٣٦٩١٢٠
	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى لمجالات المسؤولية الاجتماعية		**١٨٤٥٥٩٩٨**
	إجمالي المصروفات الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية		**٦٨٨٥٩٩١٠٣٠**
	إجمالي المصروفات		**١٣٩١٤٠٥٧٨٣٤١**

تحليل النتائج

١) يتضح من كشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية والكشف المرفق به امكانية الافصاح عن المصروفات الاجتماعية في قوائم موحدة مع مصروفات النشاط الاقتصادي بناءا على أسلوب الاهمية النسبية والنسب المقترحة من مجلس إدارة الشركة.

٢) بلغت الرواتب والأجور الخاصة بالنشاط الاقتصادي (٢٥٤١٤٣٨٨١٥٤) دينار , في حين بلغت الرواتب والاجور الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (٣٥٥٨٩٩٠٤١٠٣) دينار, أي أن نسبة الرواتب والاجور الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية كانت ٥٨,٣٤٪ .

أما المستلزمات السلعية الخاصة بالنشاط الاقتصادي بلغت (٢٥٩٢١٧٦٤٥٩٢) دينار , في حين بلغت المستلزمات السلعية الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (٣١١٦٢٠٥٩٦٥٨) دينار , أي أن نسبة المستلزمات السلعية الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية كانت ٥٤,٥٩٪.

٣) بلغت المستلزمات الخدمية الخاصة بالنشاط الاقتصادي (٨٤١٢٨٩٩١٥٠) دينار , في حين بلغت المستلزمات الخدمية الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (٨١٣٧٩٤٣٦٨) دينار, أي أن نسبة المستلزمات الخدمية الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية كانت ٨,٨٢ ٪ .

أما فوائد ايجارات الاراضي الخاصة بالنشاط الاقتصادي بلغت (١١٣١٢٩٧٨٨) دينار , في حين بلغت فوائد ايجارات الاراضي الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية(١٢٢٣١٢) دينار أي نسبتها كانت ٠,١٠٨ ٪.

٤) بلغ الاندثار الخاصة بالنشاط الاقتصادي (١٠٢٧٨٥٤٣٠٨٢) دينار , في حين بلغ الاندثار الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (١٢٧٥٥٧٤٥٩١) دينار أي أن نسبة كانت ١١,٠٤٪.

أما الضرائب والرسوم الخاصة بالنشاط الاقتصادي بلغت (٨١٩٤٩٣) دينار , في كانت الضرائب والرسوم الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية(٦) دينار لان اهميتها النسبية كانت صغيرة جدا تساوي ٠,٠٠٧٨ ٪ تقريبا وبالتالي لم يتم توزيعها على باقي المجالات نظرا لصغر المبلغ.

٥) بلغت المصروفات التحويلية الخاصة بالنشاط الاقتصادي (٢٠١٨٥١٤٦) دينار , في حين بلغت المصروفات التحويلة الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (٣٨٣٦) دينار , أي أن نسبها كانت ٠,٠١٩٪

أما المصروفات الخرى الخاصة بالنشاط الاقتصادي بلغت (١٣٧١٠١٧٨٩٩) دينار , في المصروفات الخاصة بمجالات المسؤولية الاجتماعية (١٨٤٥٢١٦٢) دينار أي أن نسبتها كانت ١,٣٢٨ ٪ .

٦) كانت نسبة الايرادات التحويلية والأخرى الخاصة بالأنشطة المسؤولية الاجتماعية هي (٠,٢٧٥٪) و(١٠,٩٪) على التوالي اعتمادا على اسلوب الاهمية النسبية , وذلك لإمكانية أن تحتوي هذه الإيرادات على بنود اجتماعية وفقا للنظام المحاسبي الموحد.

يمكن القول أن الفقرات أعلاه (٨ -١٢) تبين ثبات الفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية والمتمثلة بـ (هنالك امكانية للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في كشف العمليات الجارية اعتمادا على اسلوب الاهمية النسبية).

الاستنتاجات والتوصيات

هنالك مجموعة من الاستنتاجات المستسقاة من الجانب النظري والتطبيقي فضلا من مجموعة من التوصيات المقترحة والتي يمكن بيانها كما يأتي:

أولاً: لاستنتاجات

توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

١) حددت الدراسة مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بأنه عرض البيانات والمعلومات التي توضح تكاليف المسؤولية الاجتماعية التي تحملتها الشركة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه , وان يتم إظهار جميع المعلومات في تقاريرها المالية المختلفة بشرط أن تخدم جميع المستفيدين لكي تكتسب التقارير صفة الحياد الاجتماعي.

٢) هنالك عدة اساليب للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية للشركات الصناعية منها ما يعتمد على اسلوب الفصل بين الانشطة الاقتصادية والانشطة الاجتماعية باعتبار أن كل منها منفصل عن الاخرى , في حين أن هنالك اسلوب اخر يرى بأن الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية يجب أن يكون بقوائم موحدة مع النشاط الاقتصادي باعتبار أن كل منهما يكمل الأخر.

٣) امكانية استخدام اسلوب الأهمية النسبية كمقياس للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية.

٤) يتضح من قائمة المركز المالي الاقتصادية - الاجتماعية التي تم أعدادها والكشف التحليلي للموجودات الظاهرة في قائمة المركز المالي

الاقتصادية - الاجتماعية امكانية الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم موحدة تشمل كلا من النشاطين الاقتصادي والاجتماعي باعتبار أن كل منها يكمل الاخرى.

٥) يتضح من كشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية والكشف المرفق به امكانية الافصاح عن المصروفات الاجتماعية في قوائم موحدة مع مصروفات النشاط الاقتصادي بناءا على أسلوب الاهمية النسبية والنسب المقترحة من مجلس إدارة الشركة.

٦) تتلقى أنشطة المسؤولية الاجتماعية اهتمام متفاوتا من قبل الشركة إذ بلغت نسبة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بجودة المنتج ٤٠٪ بينما كانت نسبة اهتمامها بالأنشطة الخاصة بحماية البيئة ٣٠٪ , في حين كانت نسبة اهتمام الشركة بالأنشطة الخاصة بتنمية العاملين والأنشطة الخاصة بالمساهمات العامة هي (٢٨٪) و(٢٪) على التوالي.

ثانياً: التوصيات

بناءا على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يرى الباحثان **هنالك مجموعة من التوصيات الازمة من اهمها:**

١) إصدار قانون يلزم جميع الشركات عموما والصناعية منها خصوصا بالإفصاح عن تكاليفها الاجتماعية والأنشطة التي تسعى إلى تنفيذها مستقبلا في قوائمها المالية , بحيث تشمل جميع مجالات المسؤولية الاجتماعية (تنمية العاملين , حماية البيئة , المساهمات العامة , جودة المنتج) .

٢) العمل على أشراك المحاسبين والمدققين بدورات خاصة بمجال المسؤولية الاجتماعية للشركات بكافة أنشطتها وكيفية الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية التي تصدرها.

٣) ضرورة قيام الشركات القائمة حاليا باستخدام أسلوب الأهمية النسبية كمقياس لفصل موجودات الشركة الخاصة بالنشاط الاجتماعي عن الموجودات الخاصة بالنشاط الاقتصادي وعرض ذلك في قوائم مالية موحدة كون أن البيانات والمعلومات الاقتصادية تكمل البيانات والمعلومات الاجتماعية.

٤) أن المسؤولية الاجتماعية بكافة مجالاتها تؤثر على النشاط الاقتصادي للشركة وبالتالي فأن ذلك الأثر يجب أن ينعكس على القوائم المالية للفترة المعنية من خلال الإفصاح عنها , وإلا أصحبت تلك القوائم مضلله وغير صحيحة ولا تفصح عن حقيقة الأنشطة التي تقوم بها الشركة.

٥) تعد الشركة وحدة واحدة لا تتجزأ وبالتالي فيجب على الشركات أن تفصح عن مسؤوليتها الاجتماعية بقوائم مالية موحدة تبين نشاطات الشركة الاجتماعية وكذلك نشاطات الشركة الاقتصادية.

٦) ضرورة الموازنة بين اهتمامات الشركة بمجالات المسؤولية الاجتماعية كون أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تكمل بعضها البعض , وبالتالي فان ذلك يوجب على الشركة النهوض بكل المجالات وليس التركيز على بعض منها واهمال اخر.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1) إبراهيم مصطفى، أحمد الزيات، حامد عبد القادر، محمد النجار، (١٩٩٤)، "**المعجم الوسيط**" دار الدعوة، القاهرة، مصر.

2) جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٧)، "**مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة**"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد (١٥)، العدد (١).

3) داغر، منذر جبار (٢٠٠٠)، " **الأهمية النسبية وعلاقتها بملائمة المعلومات المحاسبية : دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المساهمة**" رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة .

4) سلمان، عماد عبد الستار (٢٠٠١)، "**القياس والافصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية : دراسة تطبيقية في الشركة العامة للأسمدة**"، رسالة ماجستير، جامعة البصرة .

5) الشكري ، أزهر يوسف ، (٢٠١٢) "**أسس القياس المحاسبي لتكاليف ومنافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في القوائم المالية**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد (٢٢).

6) عبد الله، خالد أمين، (٢٠٠٠) ، "**علم تدقيق الحسابات الداخلية النظرية والعلمية**" ، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن.

7) الفضل، مؤيد وعبد الناصر نور، وعلي الدوغجي (٢٠٠٢) ، "**المشاكل المحاسبية المعاصرة**" ، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

٨) مشكور, سعود جايد , جاسم , علي نعيم , محمد أسعد منشد , (٢٠١٣) , "مبادى المحاسبة المالية" مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية , المجلد (٣) , العدد(٧).

ثانياً: المصادر الأجنبية

1) Andreas , Cogotti, Lucy , Hausler , (2012), " **Corporate social responsibility: the disclosure performance gap** " Occasional Paper , Journal of tourism management , vol (33) , No (6).
2) http://www.southern-cement.com/arabic/ .
3) Jitaraa, wisutorn , (2015) **" Disclosure of social responsibility and financial performance: evaluation in Thailand**" , Master Theses , University of Wollongong.
4) Khan, Arifur. , Muttakin , Mohammad , and Siddiqui Javed , (2013), "**Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosures : Evidence from an Emerging Economy**", Journal of Business Ethics , vol (114) , No (2).
5) Mark W. Nelson, Steven D. Smith, and Zoe-Vonna Palmrose , (2005) " **The Effect of Quantitative Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions**". The American Accounting Association : Vol (80) , No. (3).
6) Mark W. Nelson, Steven D. Smith, and Zoe-Vonna Palmrose , (2005) " **The Effect of Quantitative Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions**", The American Accounting Association, Vol (80) , No (3) .
7) simerly , Roy. , and Li , minfang ., (2000) ," **Corporate social performance and multinatinationality'** , longitudinal study business.
8) Thomas , William , and Krogstod , Jack , (2008) , " **Materiality guidance for auditors** " Journal of Accountancy, vol (18) , No (3).
9) Wiliam F. Messier, Jr ., (2002) " **The Effect of Experience and Firm Type on Materiality** ” Disclosure Judgments , Journal of Accounting Research Vol (21) , No (2) .

الفصل الرابع

علاقة أنشطة المسؤولية البيئية للشركة في تعظيم قيمة الشركة

علاقة أنشطة المسؤولية البيئية للشركة في تعظيم قيمة الشركة[1]

(دراسة تطبيقية في الشركة العامة للسمنت الجنوبية)

المخلص

أصبحت المسؤولية البيئية للشركات الصناعية أحد أكبر التحديات التي تواجه النظم الاقتصادية والاجتماعية للدول والمنظمات الدولية والإقليمية، أذ أن ارتفاع حجم النشاطات الصناعية أسهم بشكل مباشر في التلوث البيئي والذي شمل (الماء، والهواء، والتربة، والضوضاء) وادى الى اختلال مكونات وعناصر النظام البيئي.

هدفت الدراسة الى دراسة وتحليل العلاقة بين المسؤولية البيئية وتأثيرها على تعظيم قيمة الشركة؛ وكذلك توجيه الانظار الى التأثيرات البيئية التي تسببها الشركات الصناعية نتيجة نشاطها الصناعي والذي يحتم عليها بذل المزيد من الجهود لخفض مستوى المشكلات البيئية.

وتوصلت الدراسة الى بعض الاستنتاجات منها، ان مفهوم المسؤولية البيئية يتلخص بأنه "جميع الالتزامات والانشطة التي تؤديها الشركات الصناعية تجاه البيئة الداخلية والبيئة الخارجية للحد من خطر التلوث البيئي وتحديد كل هذه الالتزام من الناحية المالية لغرض الابلاغ عنها في التقارير المالية وايصالها الى اصحاب المصالح لغرض اتخاذ القرارات الملائمة ".

واوصت الدراسة الى الزام الشركات الصناعية على الافصاح عن مسؤوليتها البيئية والاجتماعية ضمن الكشوفات المالية التي تصدرها لغرض معرفة حجم الانفاق على المسؤولية البيئية ومساهمتها في خفض المشكلات البيئية.

---

[1] إعداد الباحثان: أ.د. سعود جايد مشكور العامري ، علاء حسن يوسف - جامعة المثنى.

المقدمة

نالت القضايا البيئية محل اهتمام العالم كثيرا بسبب التدهور البيئي الذي تسببه الشركات الصناعية نتيجة ممارسة لأنشطتها المختلفة، ومن هذا المنطلق ظهر الاهتمام بالبيئة فتشكلت وزارات ومنظمات ووكالات تعنى بالبيئة؛ كوكالة الحماية الامريكيةَ ووكالة الحماية اليابانية والعديد من الهيئات التي تدعو الى حماية البشرية والطبيعة من خطر الملوثات البيئية؛ وعقدت العديد من المؤتمرات والندوات العلمية والإقليمية والدولية كمؤتمر ستوكهولم عام ١٩٧٢ ومؤتمر ريو دوجانيرو عام ١٩٧٢ والتي تدعو الى الانتباه من خطر الملوثات البيئية وتكوين العديد من التنظيمات مثل اصدقاء البيئة ومجموعة السلام الاخضر وكرست يوماً خاصاً بالبيئة عرف بيوم البيئة العالمي.

وفي ظل تحمل الشركات مسؤولياتها تجاه البيئة والذي بدوره يؤدي الى تحقيق اقصى رفاهية اجتماعية للمجتمع الذي تعمل فيه من خلال تحسين الظروف البيئة والحد من الاثار السلبية التي يسببها نشاطها للبيئة المحيطة وخفض حجم الملوثات البيئية؛ وتوفير مناخ تنظيمي متكامل للعاملين مثل توفير وسائل نقل ودور رياض الاطفال وتحسين اوضاعهم المعيشية. وللمسؤولية البيئية دورٌ كبيرٌ في تحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية اذا اتجهت الكثير من الشركات عموماً والصناعية منها على وجهة الخصوص الى تبني دور بيئي كبير من خلال حماية وتحسين البيئة والذي يؤدي الى ايجاد قيمة للشركات التي تلتزم بمسؤولياتها تجاه البيئة. حيث تسعى الشركات الصناعية الى زيادة حصتها السوقية من خلال مساهمتها في تحقيق الرفاهية الاجتماعية للمجتمع الذي تعمل فيه كتوفير فرص عمل لمجموعة من الافراد (المعاقين) والمساهمة في تشجير الاماكن العامة وتوفير وسائل نقل مجانية لإفراد المجتمع الذي تعمل فيه.

المبحث الأول

منهجية البحث والدراسات السابقة

يتضمن هذا المبحث منهجية البحث بالإضافة إلى عدد من الدراسات العربية والاجنبية التي تطرقت لموضوع البحث:

منهجية البحث : تتضمن منهجية البحث ما يأتي:

أولا: مشكلة البحث

تلخيص مشكلة البحث في ان الشركات الصناعية العراقية لم تفِ بالتزاماتها البيئية تجاه البيئة والافصاح عن الاداء البيئي في قوائمها المالية، والذي اصبح ضرورة ملحة في ظل تحمل الشركات الصناعية تكاليفاً والتزامات مالية كبيرة للحد من التلوث البيئي، ان المشاكل البيئية الناتجة عن ممارسة الشركات لأنشطتها الصناعية والآثار السلبية الناتجة من التلوث الذي تسببهُ تلك الوحدات الصناعية بمختلف اشكالهُ مثل (تلوث الماء، والهواء، والتربة، والضوضاء) ومحاولة الحد من مسببات التلوث ووضع البرامج والحلول لتحسين البيئة.

لذلك نطرح التساؤلات الآتية:

- ☒ هل الشركات الصناعية تعمل على الاهتمام وعدم اغفال مسؤولياتها البيئية؟
- ☒ الى اي حد تعلم الشركات الصناعية بحجم الاضرار التي تسببها للبيئة نتيجة نشاطها الصناعي؟
- ☒ هل تدرك الشركات الصناعية اهمية مسؤوليتها البيئية تجاه رفاهية المجتمع؟

☒ هل الشركات الصناعية تفصح عن ادائها البيئي والتزاماتها البيئية في قوائمها المالية؟

ثانيا: أهداف البحث

بناءً على مشكلة البحث وتساؤلاته المطروحة فأن الهدف منه تحقيق الآتي:

١) دراسة وتحليل العلاقة بين المسؤولية البيئية وتأثيرها على تعظيم قيمة الشركة.

٢) توجيه الانظار الى التأثيرات البيئية التي تسببها الشركات الصناعية نتيجة نشاطها الصناعي والذي يحتم عليها بذل المزيد من الجهود لخفض مستوى المشكلات البيئية.

٣) العمل على ايجاد افضل الوسائل لخفض او منع التلوث البيئي.

٤) دراسة وتحديد الانشطة الخاصة بالمسؤولية البيئية واثرها في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

ثالثا: اهمية البحث

تكمن اهمية البحث بتسليط الضوء على أهمية المسؤولية البيئية للشركات الصناعية ومدى مساهمتها في تعظيم قيمة الشركة **وتتضح أهمية الدراسة من خلال:**

١) تحديد مفهوم المسؤولية البيئية للشركات الصناعية والتلوث البيئي بوجه عام.

٢) ربط الاهتمام بالمسؤولية البيئية للشركات الصناعية على المستوى المحلي مع الاهتمامات البيئية على المستوى الدولي وبالتالي زيادة نمو الشركات وتحقيق اقصى رفاهية اجتماعية ممكنة.

٣) بيان اهمية ممارسة الشركات الصناعية لدورها البيئي ليس حيال المؤسسات المعنية فقط بل العاملين في تلك الشركات والمجتمع الخارجي ايضاً.

٤) توضيح اهمية المسؤولية البيئية للشركات الصناعية بشكل يجعل منها تحقق الاهداف البيئية والمساهمة في تعظيم الرفاهية الاجتماعية للمجتمع.

رابعا: فرضيات البحث

في ضوء تساؤلات البحث تم صياغة الفرضيات الاساسية والفرعية الاتية:

الفرضية الرئيسة:(عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لمحور المسؤولية البيئية ENRE على محور تعظيم قيمة الشركة MVCO)؛ ويتفرع من هذه الفرضية الاساسية **الفرضيات الفرعية الآتية:**

١. عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الهواء AP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

٢. عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الماء WP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

٣. عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الارض (التربة) LP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

٤. عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع الضوضاء NP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

خامسا: اسلوب البحث:

لتحقيق أهداف البحث سيتم اعتماد منهجين للبحث هما:

١) المنهج الاستنتاجي(الاستنباطي) في اعداد الجانب النظري للبحث من خلال الاستفادة من المصادر العلمية العربية والاجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث من اجل اثراء البحث فقد تم الاستعانة بالمواقع العلمية الرصينة العالمية للحصول على احدث ما توصل اليه العالم في مجال المساهمة والمحافظة على البيئة.

٢) المنهج الاستقرائي اذ تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي لتحليل نتائج الاستبيان الذي تم توزيعها على افراد عينة الدراسة؛ حيث قام الباحثان بالزيارة الميدانية الى مقر الشركة – مجال الدراسة - للاطلاع على الواقع الحالي لتلك الشركة ومعاينة حجم التلوث الصناعي التي تسببه الشركة عينة البحث.

سادساً: مجتمع البحث وعينته

يمكن بيان مجتمع وعينة البحث من خلال الاتي:

مجتمع البحث: يتمثل مجتمع البحث بالشركات الصناعية التابعة الى وزارة الصناعة والمعادن العراقية، **وتم اختيار هذه الشركات للمبررات الآتية:**

١) تعد من الشركات الرائدة في البلد حيث تسهم في دعم وتنمية الاقتصاد الوطني.

٢) تتلاءم هذه الشركة مع متغيرات البحث مما يجعلها مناسبة لاختبار العلاقة بين تلك المتغيرات.

٣) يهدف البحث الى توجيه انظار الجهات المهتمة بالبيئة نظرا للآثار السلبية التي تخلفها الشركة عينة البحث على البيئة العراقية ولبيان المشاكل وطرح الحلول المناسبة.

عينة البحث:

تتمثل عينة البحث بالشركة العامة للسمنت الجنوبية والمعامل التابعة لها، ولقد تم اختيار الشركة الصناعية والتابعة لوزارة الصناعة والمعادن العراقية لتكون عينه الدراسة، نظرا لتنوع التلوث الناتج عن النشاط الصناعي الذي تقوم به هذه الشركة والمعامل التابعة لها بما فيها ملوثات(غازية وصلبة وسائلة) والتي يكون تأثيرها كبيراً على البيئة والمجتمع على حد سواء.

سابعا: أسلوب جمع البيانات

في سبيل تحقيق اهداف البحث فقد تم الاعتماد على عدة وسائل للحصول على البيانات والمعلومات للازمة للجانب العملي للبحث **ومن اهم هذه الوسائل:**

١. **استمارة الاستبيان :** تمثل استمارة الاستبيان اهم المصادر للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لدراسة متغيرات البحث ، وذلك بسبب الضعف في النظام المحاسبي للشركات الصناعية وعدم الافصاح عن التكاليف الخاصة بمنع التلوث البيئي في هيكل التكاليف وعدم وضوح مساهمة الشركة في الحد من الملوثات البيئية التي تخلفها، فقد استعان الباحثان بالاستبيان لغرض جمع المعلومات اللازمة للبحث.

٢. **الاستعانة بوسائل التحليل الإحصائي:** اعتمد الباحثان على مجموعة من الوسائل الإحصائية منها تحليل الانحدار واختبارات t و F وتجزئة كوتمان النصفية التي تندرج ضمن البرنامج الإحصائي (SPSS vr. 20) ومعالج الجداول اكسل (Excel) إذ اعتمد عليها الباحثان لغرض استخلاص وتحليل استمارة الاستبانة.

الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية :

هنالك العديد من الدراسات العربية التي تناولت موضوع الدراسة منها:

١. **دراسة (بن الزين ، ٢٠١٣)**

(المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات البترولية : دراسة حالة (ENSP).

اجريت هذه الدراسة في المؤسسات البترولية وتم اختيار المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) كدراسة حالة في الجزائر.

وهدفت هذه الدراسة الى بحث مدى امكانية التزام المؤسسات البترولية بالمسؤولية البيئية في الجزائر، أذ تم توزيع (١٣٠) استمارة استبيان على عمال المؤسسة، ولاختبار

فرضية الدراسة تم استعمال مجموعة من الاساليب الاحصائية (المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري للوصول إلى نتائج الدراسة والحكم على المؤسسة الوطنية لخدمات الابار (ENSP).

وتوصلت الدراسة مجموعة من التوصيات من اهمها الاتي:

١) رغم تنوع وتعدد الآراء حول مفهوم المسؤولية البيئية والاجتماعية من تصنيفها بانها التزام على عاتق الشركات إلى تصنيفها كذلك بانها استجابة طوعية إلا انها لا تخرج على كونها أعمالاً خيرية هادفة سواء للعمال أو للمجتمع.

٢) أن التقيد والاهتمام بمبادئ وأبعاد المسؤولية البيئية والاجتماعية لا يتنافى مع أهداف وأفاق الشركات البترولية.

٣) أن المؤسسة محل الدراسة (المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار) لا تطبق أبعاد المسؤولية البيئية والاجتماعية.

٢. دراسة (سفيان، ٢٠١٤)

(المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية – دراسة حالة الجزائر).

اجريت هذه الدراسة في المؤسسات الصناعية في الجزائر القطاع النفطي دراسة حالة (الجزائر).

هدفت الدراسة الى الكشف عن واقع تبني المؤسسة الصناعية الجزائرية للمسؤولية البيئية اتجاه المجتمع، والى ترسيخ مفهوم المسؤولية البيئية باعتبارها اسلوبا ادارياً حديثاً، وضرورة اقتصادية تهدف الى حماية المجتمع والبيئة من مظاهر انتشار التلوث، والى تقوية ودعم صورة المؤسسة وطنيا وخارجيا، واكتشفت الدراسة ان هنالك أثر لكل من السياسة البيئة، والوعي البيئي، التشريع والرقابة، ودعم خطط ومشاريع الادارة على تبني المؤسسة لمسؤولياتها البيئة.

واستنتجت الدراسة مجموعة من النتائج اهمها:

١. وجود مستوى متوسط للمسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية في الجزائر، وعزت الدراسة هذه النتيجة الى الخصوصية التنظيمية التي تتميز بها المؤسسة من مرونة في الاستجابة للمتغيرات الخارجية والتي تدار وتوجه من قبل المسير الذي يتولى مهام المسؤولية البيئية بنفسه.

٢. انخفاض نسبة المناطق الخضراء في الاقليم المحيط بالمؤسسات الصناعية حسب الإحصائيات التي قامت بها وزارة البيئة حيث لا تتجاوز نسبتها (١,٨٪) في حين يتوجب توفر (حسب المقياس العالمي) ما نسبته (٢٠ ٪) من المساحة الكلية للمدينة.

وتوصلت الدراسة الى التوصيات الآتية:

١. ان المؤسسة الصناعية في الجزائر لم تتقيد بالقوانين والتشريعات البيئية داخل المؤسسة الصناعية.

٢. ازدياد محاولة التوعية بالمشكلات البيئية عن طريق وسائل الإعلام المختلفة، والمؤتمرات والندوات بصورة مستمرة.

ثانياً: الدراسات الاجنبية :

يمكن بيان اهم الدراسات الاجنبية التي تناولت موضوع الدراسة بما يأتي:

١. دراسة (Aggarwal ، ٢٠١٣).

"Relationship between Environmental Responsibility and Financial Performance of Firm : A Literature Review"

"العلاقة بين المسؤولية البيئية والأداء المالي للشركة: مراجعه أدبية"

أجريت هذه الدراسة على عينة من الدراسات السابقة للبحوث في الهند حيث شملت العينة اكثر من (٣٨) دراسة من الدراسات السابقة وتم تحليلها تحليلا نقديا، واستعراض الادبيات التي كتبت عن المسؤولية البيئية. وهدفت الدراسة الى

تحليل العلاقة بين المسؤولية البيئية والأداء المالي للشركة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة بهدف إيجاد إجابة على سؤال البحث القائل " هل إن الاخضرار أمر مربح للشركة أو لا ؟

وتوصلت الدراسة الى ما يأتي:

١. عدد من الشركات التي شملتها الدراسة وعددها ست عشرة دراسة عَدّت الأداء البيئي متغيراً مستقلا، إذ أظهرت ثمان دراسات علاقات موجبة، وثلاث دراسات أظهرت علاقات سالبة، وخمس دراسات قدمت نتائج مزيجه.

٢. إن جودة التقارير البيئية العالية لا تعني بالضرورة ان الإداء البيئي كان عالياً.

٢. دراسة (Chivu , ٢٠١٥)

Social and Environmental Responsibility of the Organization in the Context of Sustainable Development

المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمنظمات في سياق تطوير التنمية المستدامة

اجريت هذه الدراسة علي المنظمات الحكومية وغير الحكومية في رومانيا (دراسة حالة رومانيا).

هدفت الدراسة الى بيان دور المنظمات في تطوير التنمية واستدامتها من خلال ابراز مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية والمحافظة على البيئة وكذلك بيان مساهماتها الاجتماعية.

وأوضحت الدراسة ان هنالك علاقة تبادلية بين المنظمات والمجتمع فمن جانب المنظمات انها تؤثر على البيئة من خلال قراراتها التجارية فان هذه القرارات في بعض الاحيان تكون مؤثرة على البيئة او مضرة بها لذلك تسعى الى المحافظة على البيئة من خلال تقليل مستوى المشكلات البيئية؛ اما من ناحية المجتمع فانه يضغط على المنظمات للالتزام بمسؤولياتها من خلال خفض مستوى المشكلات البيئية والمساهمة في تحسينها.

واستنتجت الدراسة ان هنالك قلقاً متزايداً في المجتمع نتيجة عدم التزام بعض المنظمات بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، لذلك على المنظمات ان تسارع الى التكيف مع متطلبات المجتمع.

واوصت الدراسة الى جميع الخدمات التي تقدمها المنظمات سواء كانت حكومية او غير حكومية يجب ان لا يكون لها تأثير سلبي على المجتمع وان تسهم في حل جزء من مشاكل المجتمع مثل تقليل نسبة عمالة الاطفال والمراهقين.

المبحث الثاني

أنشطة المسؤولية المدنية وتعظيم قيمة الشركة

يتطرق المبحث الى تحديد مفهوم المسؤولية البيئة للشركات الصناعية وانشطتها؛ ومروراً باستعراض مظاهر التلوث البيئي الذي تخلفه الشركات الصناعية نتيجة انشطتها، وانتهاءً بتحديد اهم الجمعيات والمنظمات المهتمة بالقضايا البيئية على كافة الأصعدة الدولية والاقليمية والمحلية وكذلك معرفة اهم التشريعات والقوانين البيئية على المستوى الدولي والمحلي.

كذلك يتضمن هذا المبحث مفهوم قيمة الشركة, فضلا عن استخدام المؤشرات المستخدمة في استمارة الاستبانة.

١ - مفهوم المسؤولية البيئية

يعد مفهوم المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع مفهوماً حديثاً نسبياً في الفكر المحاسبي، وقد اوضحت العديد من الدراسات تأثر النُسق المحاسبية على مر الزمن بالتغيرات البيئية التي تواجه الشركات والتي هي محصلة للظروف والاحداث المحيطة به والمؤثرة فيه؛ ويعتقد بعضهم ان التطورات في الفكر المحاسبي والتطبيق العملي ارتبطت اساساً ببيئة الشركة في جانبين، فمن ناحية تأثر النظام المحاسبي من حيث اساليب التسجيل والقياس استجابة للمتغيرات البيئية، ومن ناحية اخرى فقد استجابت العمليات المحاسبية الخاصة بتجميع وتوصيل المعلومات لهذه المتغيرات (بدوي ، ٢٠١٢ : ١٥).

يرى الباحثان ان مفهوم المسؤولية البيئية هو(جميع الالتزامات والانشطة التي تؤديها الشركات الصناعية تجاه البيئة الداخلية والبيئة الخارجية للحد من خطر

التلوث البيئي وتحديد كل هذه الالتزامات من الناحية المالية لغرض الابلاغ عنها في التقارير المالية وايصالها الى اصحاب المصالح لغرض اتخاذ القرارات الملائمة).

٢ -**مفهوم التلوث البيئي**

ان مفهوم التلوث البيئي مرتبط بالدرجة الاولى بالنظام الايكولوجي، حيث ان كفاءة هذا النظام تقل بدرجة كبيرة وتصاب بشلل تام عند حدوث تغير في الحركة التوافقية بين العناصر المختلفة، فالتغير الكمي او النوعي الذي يطرأ على تركيبة عناصر هذا النظام يؤدي الى الخلل في هذا النظام، ومن هنا نجد ان التلوث البيئي يعمل على اضافة عنصر غير موجود في النظام البيئي او انه يزيد او يقلل وجود احد عناصره بشكل يؤدي الى عدم استطاعة النظام البيئي قبول هذا الامر الذي يؤدي الى إحداث خلل في هذا النظام، ولا يوجد مفهوم دقيق ومحدد للتلوث البيئي.

يرى الباحثان ان مفهوم التلوث هو(الاخلال في التوازن البيئي نتيجة الاستغلال غير المنظم للمكونات الاساسية للبيئة، والذي يسبب عرقلة في الفعاليات الحيوية لمعظم الكائنات الحية بعد فترة قصيرة كانت او طويلة لإفساد الموارد الطبيعية والتي وضعت بشكل متوازن عبر العصور)؛ ويضيف الباحثان ان التطور البشري الحاصل ومع ازدياد حاجاته ومتطلباته المستمرة لظروف معيشته جعل ظاهرة التلوث أمراً واقعياً لما يخلفه هذا التقدم سوآءاً كان صناعياً ام زراعياً من عناصر مختلفة في تركيبها وخاصة ما يطرح بصورة مباشرة الى البيئة بدون اي معالجة لمكوناتها الخطرة، مما يؤدي الى فقدان البيئة الى معظم مقوماتها الاساسية في معيشة الاحياء، والتي انعكست بدورها على الانسان بصورة مباشرة او غير مباشرة؛ وعلى هذا الاساس يجب الحد من ظاهرة التلوث وايقاف تأثيرها على التوازن البيئي والطبيعي لمكونات البيئة التي تضع مستقبل معظم الكائنات الحية ومن ضمنها الانسان امام خطر محتمل.

٣ -**اشكال التلوث البيئي**

١: **تلوث الهواء** يرى الباحثان ان تلوث الهواء يعد من اخطر انواع الملوثات التي يمكن ان تتعرض لها البيئة في وقتنا الحاضر، لان الحياة الموجودة على سطح الارض بدون الهواء النقي سوف تتعرض للهلاك وبالخصوص تأثير الهواء الملوث على حياة الانسان؛ اذ ان تغيير صفات الهواء الفيزيائية والكيمائية يعد تلوثاً للهواء (الطائي ،٢٠٠٧ : ٣١)، ويضيف (الشمري واخرون ،٢٠١٢ :٢٠٤) ان خطر تلوث الهواء **يعود الى سببين**:

الاول: محدودية الهواء، لان الغلاف الجوي الذي يحيط بالكرة الارضية والذي يبلغ سمكه بعض عشرة كليو مترات يكاد يكون كقشرة التفاحة الى التفاحة نفسها.

والثاني: الان الانسان الطبيعي يستهلك حسب حاجته الطبيعية ما يعادل (١٥) كيلو غراما من الهواء وكيلو غرام واحد من الغذاء و(٣) كيلو غرام من الماء وبالتالي فان الانسان يستطيع الصبر بدون الغذاء لأكثر من اسبوع وبدون الماء اياماً الا انه لا يستطيع البقاء من دون الهواء الا دقائق معدودة.

٢ : **تلوث الماء**: يؤكد القران الكريم اهمية الماء في الحياة من خلال سورة الانبياء الآية ٣٠ في قوله تعالى { وَجَعَلْنَا مِنَ الْمَاءِ كُلَّ شَيْءٍ حَيٍّ أَفَلَا يُؤْمِنُونَ } والتي توضح عن ابداع الخالق الكريم جلا وعلا في جعل الماء ضرورياً لكل كائن حي، ويعد تلوث الماء من الموضوعات التي اهتم بها المختصون والعلماء **اذ يرجع اهتمامهم بهذا المجال لسببين اساسيين (الطائي، ٢٠٠٧ : ٣٢)**:

السبب الاول: اهمية الماء وضرورته لأنه يدخل في العمليات الصناعية والبيولوجية ولا يمكن لأي كائن حي العيش بدون الماء؛

اما **السبب الثاني**: لان الماء يشغل اكبر حيز في الغلاف الحيوي، إذ أن حجم الغلاف المائي الموجودة على سطح الكرة الأرضية يمثل أكثر من

٧٠٪ من مساحة سطحها ويبلغ حجم هذا الغلاف حوالي ٢٩٦ مليون ميلا مكعبا من المياه.

٣ : **تلوث الارض (التربة)** يرى (ال عيسى ،٢٠٠٤ : ٢) ان تلوث التربة هو عبارة عن (اي تغير في المواصفات الطبيعية لعناصر التربة على اثر تسرب مركبات كيمياوية معقدة يصعب تحليلها في التربة، من خلال حركة المياه او تسرب مواد مشعة اصطناعية تقوم برفع المستوى الاشعاعي للإشعاع الطبيعي المتواجد في التربة، مما يؤدي الى اضطراب التوازن الطبيعي في العلاقة بين سلامة الحياة للكائنات الحية و محيطها البيئي الحيوي)؛ ويقسم (مزيد ، ٢٠٠٩: ٥٨ -٥٩) **مصادر تلوث التربة على مصدرين اساسيين:**

-**التلوث النووي**: ويقصد به احد الاخطار الجديدة التي تعرض لها الانسان في النصف الثاني من هذا القرن والتي اصبحت تهدد جميع عناصر البيئية بما فيها حياة الانسان؛

-**التلوث الكيميائي**: ويقصد بها جميع المواد الكيميائية بحالاتها الغازية والصلبة والسائلة والتي تتصف بفاعليتها قابليتها على الانفجار او سميتها وحيث ينجم عنها خطر على البيئة والصحة العامة سواء كانت بمفردها او عند اتصالها بمواد اخرى، ومما لا شك فيه ان الصناعة تعتبر من اهم المصادر التي تنتج عنها الملوثات الكيمائية في عالمنا اليوم.

٤: **الضوضاء (الضجيج)** ان مفهوم الضوضاء هو "خليط متنافر من الاصوات ذات استمرارية غير مرغوب فيها، ويحدث عادة بسبب التقدم الصناعي حيث يرتبط الضوضاء ارتباطا وثيقاً في الاماكن المكتظة وخاصة الاماكن الصناعية".ومن اهم اضرار الضوضاء هو حصول حالات اضطراب في وظائف الاذن والانف والحنجرة، وكذلك تؤثر على افراز بعض الهرمونات الضارة بالجسم، وتؤثر على الصحة النفسية إذ انها تثير مشاعر الخوف والقلق

والاصابة بالاكتئاب للأفراد العاملين وتشير اخر الاحصائيات إلى الان اكثر من ٦٥ مليون شخص في الدول الصناعية يعانون من اعراض صحية خطيرة جداً من جراء الضجيج الذي يفوق طاقة الانسان على التحمل.

٤ - مراحل التطور التاريخي للمسؤولية البيئية للشركات

مرت على تطور المسؤولية تجاه البيئة مراحل عدة يمكن تناولها بإيجاز وتلخيصها بالشكل الاتي كما يأتي:

جدول (١) ملخص لمراحل تطور مفهوم المسؤولية البيئة

تسلسل المرحلة	عنوان المرحلة	الايجاز
المرحلة الاولى	مرحلة ادراك المسؤولية البيئية (معرفة البيئة)	ادرك الانسان منذ القدم على اهمية المحافظة على الموارد الطبيعية من الاستنزاف والخطر الذي يهدد صحة الانسان.
المرحلة الثانية	البيئة وخطر التقدم الصناعي	ظهرت ردود الافعال من قبل المواطنين نتيجة ازياد معدل التلوث البيئي وكذلك استنزاف المواد المتاحة.
المرحلة الثالثة	تشكل الوعي البيئي	مرحلة الوعي البيئي الذي بدء يتشكل عند الانسان والذي ظهر بعد صدور التشريعات والقوانين الملزمة لمنع او خفض التلوث البيئي وظهور العديد من الامراض وتفشي الاوبئة بين الناس من جراء العمليات الصناعية.
المرحلة الرابعة	مرحلة التوافق بين العاملين على حماية البيئة واصحاب المصالح	حيث تم وضع نظام للمسؤولية البيئية من خلال التوافق بين المنادين بحماية البيئة وبين اصحاب المصالح والعمل على استغلال الموارد الطبيعية بالشكل الامثل والذي عرف (التنمية المستدامة)
المرحلة الخامسة	الجهود الدولية	اصبحت حماية البيئة مهمة دولية بسبب

الايجاز	عنوان المرحلة	تسلسل المرحلة
تزايد مستوى الوعي للمستهلكين بأهمية الادارة البيئية والبحث عن منتجات الصديقة للبيئة لحماية الانسان و الاهتمام بصحته وكذلك صدور تشريعات لنظام ادارة الجودة (الايزو ١٤٠٠٠)	المتعددة	

المصدر (الجدول من اعداد الباحثان)

٥ -الاهتمامات الدولية في مجال المحافظة على البيئة

يحتفل العالم سنويا يوم ٢٢ من نيسان في اكثر من ١٧٥ دولة بـ(يوم الارض) الذي يهدف الى نشر الوعي والاهتمام بالبيئة الطبيعية لكوكب الارض، وقد اسس هذا اليوم السناتور الامريكي (نيلسون) كيوم بيئي تثقيفي عُقد لأول مرة في ٢٢ نيسان عام ١٩٧٠، اذ ان الاحتفال كان مقتصرا على الولايات المتحدة الامريكية، وفي عام ١٩٩٠ اصبح هذا اليوم دوليا يحتفل في كل دول العالم، ويمثل يوم ٢٢ نيسان فصل الربيع في نصف الكرة الارضية الشمالي، وفصل الخريف في النصف الثاني من الكرة الارضية (وردم ، ٢٠٠٤ : ٣).

في عام ١٩٩٢ تم انعقاد المؤتمر الثاني للأمم المتحدة حول البيئة والتنمية والمسماة (قمة الارض) في ريو دي جانيرو في البرازيل، اذ ان هذا المؤتمر يعتبر من اكبر المؤتمرات التي نظمتها الامم المتحدة حيث شارك في المؤتمر (١٧٢) حكومة، منها (١٠٨) دولة ارسلت رؤساءها أو رؤساء حكومتها، وحوالي ٢٤٠٠ ممثل عن المنظمات غير الحكومية و١٧٠٠٠ شخص في المنتدى العالمي في المنظمات غير الحكومية، وتعد هذه القمة بداية عملية الجهود الدولية لوقف التدهور البيئي، حيث اعتمد المشاركون على اعــلان (ريو) وجدول اعمال القرن الواحد والعشرين والمتعلق بالبيئة والتنمية المستدامة وكان الهدف من اصدار الوثيقتين هو تهيئة

العالم لمواجهة التحديات التي سيواجهها وهو يستقبل الالفية الثالثة (١ -٥ : ١٩٩٩، United Nationals).

٦ -الاهتمام بالبيئة والمسؤولية البيئية على المستوى المحلي

على المستوى فيعد العراق من اوائل الدول العربية التي اهتمت في حماية البيئة والحد من ظاهرة التلوث البيئي، فكان اول تشكيل عرف باسم (الهيئة العليا للبيئة البشرية) والتي تشكلت في عام ١٩٧٤ وجاء تشكيلها بعد مشاركة العراق في مؤتمر ستوكهولم للبيئة البشرية عام ١٩٧٢ وكانت رئاسة الهيئة قد انيطت الى وكيل وزارة البلديات آنذاك وبعضوية ممثلي الدوائر المختلفة ذات الصلة بالبيئة، ومارست هذه الهيئة دورها لأكثر من عام ونصف ومن بعدها صدر قرار بحل هذه الهيئة، وتشكيل المجلس الاعلى للبيئة البشرية باعتباره الجهة المركزية لحماية البيئة وتحولت رئاسة المجلس الى وزير الصحة وعدلت تسميتها لتصبح (مجلس حماية البيئة) ؛ وارتبطت بهذا المجلس دائرة عرفت بـ (دائرة الخدمات الوقائية والبيئية) وهي من دوائر وزارة الصحة، وما لبث اسم هذه الدائرة الى ان تحول الى (دائرة الوقاية الصحية وحماية البيئة) مع الابقاء على المجلس، وفي عام ١٩٨٦ صدر قانون (مجلس حماية وتحسين البيئة) والذي بقى ساري المفعول لغاية عام ١٩٩٧ حيث تحول ليصبح القانون رقم (٣) لسنة ١٩٩٧ الذي ما زال ساري المفعول بسبب عدم اصدار اي قانون يلغيه (مطر ،٢٠٠٥ : ١٦).

٧: دوافع تبني المسؤولية البيئية من قبل شركات الصناعية

تسعى الشركات الصناعية الى تبني مفهوم المسؤولية البيئية تجاه المجتمع المتواجدة فيه بالرغم من عدم وجود قوانين تلزم الشركات الصناعية بدراسة وتقييم الاثر البيئي لمنتوجاتها في كثير من الاحيان، فقد اصبح المنتج الصديق للبيئة والذي يطلق عليه (EFPP) مطلباً عالمياً وخاصة ان التلوث البيئي يهدد صحة الانسان والطبيعة على حدٍ سواء، ويعتبر الاهتمام بالمسؤولية البيئية من المتطلبات الاساسية للانضمام الى المنظمات الدولية للتجارة، لذلك قام العديد من الشركات

بالاهتمام بمسؤولياتها البيئية وبشكل طوعي وللأسباب الداخلية والخارجية **وكما يأتي (الغالبي والعامري ، ٢٠٠٥ : ٥١):**

أ) الاسباب الداخلية لتبني المسؤولية البيئية طوعيا

١) تحقيق وفرات مالية ومزايا تسويقية للشركات من خلال تنفيذها البرامج المعدة لحماية البيئة لأنه يسهم في تقليل التكاليف من خلال اعادة تدوير النفايات او معالجتها بطريقة تسهم في المحافظة على البيئة.

٢) تعمل الشركات على تقليل المخلفات الصناعية (الصلبة والسائلة) وبالتالي الحد من مظاهر التلوث البيئي الذي يهدف الى حماية الانسان وموارده ودخله ومكان العمل.

ب) الاسباب الخارجية لتبني المسؤولية البيئية طوعياً

١) متطلبات حكومية: تلزم الجهات الحكومية الشركات الصناعية بعدم الاضرار بالبيئة وفي حالة مخالفة الشركات للقوانين والتعليمات فأنها معرضة الى فرض غرامات مالية عليها.

٢) المستهلكون: بعد انتشار الوعي البيئي لدى العديد من المستهلكين واصبح اغلب المستهلكين يبحثون عن المنتجات التي لا تهدد حياتهم والتي لا تسبب خطرا على البيئة المحيطة بهم، فقد اسهم هذا الوعي في ظهور مفاهيم تسويقية جديدة تسعى لحماية الانسان من خطر التلوث ومن ابرز هذه المفاهيم {المنتجات الخضراء (Green Products) والمنتجات الاخلاقية (Ethical Products) والمنتج الصديق للبيئة (Friendly Products)} وغيرها من المفاهيم التي تحاول اقناع المستهلكين بسلامة الاجراءات البيئية في تلك السلع (Sims ,2003 :59).

٨ : مجالات وانشطة المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات الصناعية

بعد الاطلاع على العديد من الكتابات والبحوث اتضح للباحث وجود اتجاهات متباينة في تحديد انشطة المسؤولية البيئية والاجتماعية ومجالاتها وتبويبها في

مجموعات متجانسة، ويرجع السبب هذا كما يوضح (Churchill) الى ان هذه الانشطة تتصف بطبيعتها المتحركة فهي تتغير من زمن الى اخر نتيجة المناخ الاجتماعي وتوقعات المجتمع، فيما يعتبر بيئي واجتماعي في الوقت الحاضر قد يصبح ((اقتصادي)) مستقبلاً وان كان لن يفقده بعده البيئي والاجتماعي لما للأنشطة الاقتصادية من تأثيرات بيئية واجتماعية (بدوي ،٢٠١٢ : ص ٧٩). ان الاتجاه السائد حالياً في تقسيم مجالات وانشطة المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركة **هو ما يأتي**:

1) مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية.
2) مجال المساهمات العامة.
3) مجال الموارد البشرية.
4) مجال مساهمات المنتج او الخدمة.

ثانياً: تعظيم قيمة الشركة

1) **مفهوم قيمة الشركة** تسعى الشركات الصناعية الى زيادة ارباحها من خلال تعظيم قيمتها في سوق المنافسة مع الشركات الاخرى في نفس مجال الصناعة؛ فإن تعظيم قيمة السهم يعد من الاهداف المهمة والجوهرية للشركات، فاذا زادت قيمة الاسهم فان النتيجة تؤدي الى تعظيم القيمة السوقية للشركات ان هدف الشركات هو ايجاد قيمة لمالكيها، اذ يتم تمثيل هذه القيمة عن طريق سعر السهم العادي للشركات في سوق الاوراق المالية والذي يعكس القرارات الاستثمارية والمالية ومقسوم الارباح.

ويرى (العامري والشريفي) ان قيمة الشركات تعني القيمة السوقية للاسهم العادية، ويضيف مفهوماً اخر لقيمة الشركات "غير المعتلة" ويقصد بها الشركات التي لا تستخدم الديون (الاقتراض) فان قيمتها تساوي قيمة الموجودات لتلك

الشركات ؛ ويرى المستثمرون ان قيمة الشركات يمكن ان تحسب على اساس راس مال الشركة مقيماً على اساس صافي المتحصلات المستقبلية المخصومة؛ فإن ذلك يكون ملائماً لمتطلبات المستثمرين والمالكين ولتسهيل قرار الاستثمار.

٢) العوامل المؤثرة على قيمة الشركة

توجد العديد من العوامل التي تؤثر على قيمة الشركة من ابرزها مايلي :

١. نوع القطاع الصناعي: ان نوع القطاع الصناعي الذي تعمل فيه الشركة يساعدها في امتلاك اسبقية في هذا المجال بما تمتلكه الشركة من خبراء ومتخصصين وأيدٍ عاملة في ذلك النوع من الصناعة.

٢. حجم الشركة: اذا ان حجم الشركة ذو تأثير بالغ في مجال تحديد قيمتها؛ فالشركة الكبرى تعني امتلاكها موجودات تشغيلية تتناسب مع حجمها مما يعني ان لديها قيمة مرتفعة جدا نظراً لما تمتلكه من موجودات.

٣. هيكل راس المال: ان لهيكل راس المال تأثيراً كبيراً على قيمة الشركة؛ فعندما يكون راس المال مملوك بأكمله للشركة هذا يعني عدم تحمل الشركة عبء مالياً يتمثل في تسديد الاقساط ودفع الفوائد وما يترتب على ذلك من انخفاض السيولة وضعف قدرة الشركة في مواجهة الظروف وعلى العكس من ذلك عندما يكون هنالك جزءاً من رأس المال مقترضاً فانه من المؤكد سيضعف قدرة الشركة المالية وقد يؤثر ذلك على قيمتها.

٣) المؤشرات المستخدمة في تعظيم قيمة الشركة

توجد الكثير من المؤشرات التي يمكن استعمالها في قياس قيمة الشركة ومن وجهة نظر الباحثان **تم اختيار المؤشرات الآتية لقياس قيمة الشركة:**

١. مؤشر الميزة التنافسية.

٢. مؤشر الحصة السوقية.

٣. مؤشر الماركة التجارية.

٤. مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة.

١) مؤشر الميزة التنافسية

ظهر مفهوم الميزة التنافسية عام ١٩٩٣ من قبل (Chamberlin) وحددَ مفهومها "بانها الموضع الفريد الذي تطوره الشركة مقابل منافسيها من الشركات الاخرى عن طريق نمطَ نشر الموارد" (الزعبي ، ٢٠٠٥ : ٢٨).

ويرى (Mc.Fetridge) "ان مفهوم الميزة التنافسية لشركة هو ما يمكن ان تحققهُ في حالة ما اذا كان بمقدورها ان تحتفظ بمستوى مرتفع من الانتاج والارباح مقابل تخفيض التكاليف وارتفاع في الحصة السوقية دون ان يكون ذلك على حساب الارباح ودون ان يؤثر على الجودة" (بومدين ، ٢٠٠٦ : ٣٣).

والميزة التنافسية هو مفهوم حركي ديناميكي يعتمد على الابداع والجهد الذاتي للتفوق على المنافسين من خلال الجودة والتقنية الحديثة واسلوب التسويق الافضل لجذب الزبائن الى السلع كعلامة مميزة وفارقة يدركها الزبائن في الشركة وهذا ما يحقق لها ميزة اضافية على منافسيها في الشركات الاخرى (مرسي ، ١٩٩٨ : ٤٨).

٢) مؤشر الحصة السوقية

تعّبر الحصة السوقية للشركات عن مدى كفاءة انشطتها الانتاجية والتسويقية والذي ينعكس اثارها على حجم مبيعاتها في السوق؛ مقارنةً بالمبيعات الكلية في السوق لنفس الشركات مجال الصناعة؛ وتعد الشركات التي تمتلك اكبر حصة سوقية من الشركات الرائدة والتي يمكنها ان تقود الى تغييرات في السوق والتحكم به من خلال وضع الاسعار او تقديم منتجات جديدة او استعمال وادخال تكنلوجيا متقدمة الى السوق وتحقيق تغطية مناسبة لمنتجاتها ولها انتشار ونشاط ترويجي ِبما يلائم اهدافها المرسومة مقدماً (الزعبي ، ٢٠٠٥: ٨٩) .

٣) مؤشر الماركة التجارية

تستخدم الشركات الماركة لتميز منتجاتها عن منتجات الشركات الاخرى في نفس مجال الصناعة ؛ اذ انشئت اول ماركة (علامة تجارية) في بريطانيا عام "١٨٧٦" وتقوم الدول بإصدار نظم خاصة تحمي حقوق الملكية للماركات التجارية؛ والماركات التجارية تحتمل عدة صور وعادة ما تكون كلمة او عبارة او اسم او شعار او رمز او صورة او تصميم او قد تكون كل هذه العناصر مجتمعة او قد تكون صوت مميزة (شركة نوكيا).

وتعد الماركة التجارية اصلاً مهماً من الاصول غير الملموسة للشركة، وتحرص الشركة على بنائها او إدارتها بما يمكنها من تكّوين ماركة قوية تحقق لها ميزة تنافسية في السوق.

٤) مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة

يعد مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة من المؤشرات التي انتشرت في الآونة الاخيرة في الفكر الاقتصادي بالرغم من شيوع مفهوم القيمة المضافة؛ واول من استعمل هذا المؤشر هي شركة (Stern & Stewart)وهي شركة استشارية امريكية تعمل في نيويورك للخدمات المالية ولتطوير مقاييس الاداء، وقامت الشركة بنشر هذا المفهوم وتسجيله كعلامة تجارية مميزة تحت اسم (EVA®) في اواخر الثمانينات من القرن المنصرم (الشرقاوي، ٢٠٠٦: ٥).

ويتفق الباحثان مع مفهوم شركة (Stern & Stewart) لأنه يمثل المفهوم (EVA) بدقة اكبر في تحديدها؛ وكذلك لان القيمة الاقتصادية المضافة تسهم في قياس القيمة المتكونة للمساهمين؛ وتساعد القيمة الاقتصادية المضافة في اشعار المديرين في الشركة بتكلفة راس المال المستثمر.

المبحث الثالث

التحليل الإحصائي لمتغيرات البحث

بعد بيان مفهوم المسؤولية البيئية ومراحل تطورها وأسباب زيادة الاهتمام بها وكذلك بيان مفهوم ومؤشرات قيمة الشركة جاء هذا المبحث ليوضح الجانب التطبيقي لعينة البحث والتي تم تطبيقها في الشركة العامة للسمنت الجنوبية, إذ أن هذه الشركة من كبريات الشركات في العراق وافضل مكان لتطبيق متغيرات البحث.

أولا : نبذه مختصرة عن عينة البحث (الشركة العامة للسمنت الجنوبية)

الشركة العامة للسمنت الجنوبية هي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية تأسست في ١٩٩٥/٦/٢٠ حيث قدر رأسمالها آنذاك بـ(٨٧١,٥٠٠,٠٠٠) دينار عراقي وموقع الشركة في محافظة النجف الاشرف وتبعد حوالي ١٢ كم عن مركز المدينة، وتعتبر الشركة من الشركات الرائدة في صناعة الاسمنت في منطقة الشرق الاوسط وكانت منتوجاتها تصدر الى اغلب دول المنطقة، ونالت الشركة العامة لصناعة الاسمنت المرتبة الاولى من بين اكثر من ٦٠ شركة صناعية في التقييم الذي اجرته اللجنة الصناعية المشكلة من قبل مجلس الوزراء العراقي في عام ١٩٩٧ .وتظم الشركة (٨) معامل في عدة محافظات وهي معمل سمنت الكوفة , معمل سمنت النجف الأشرف, معمل سمنت كربلاء المقدسة, معمل سمنت المثنى, معمل سمنت السماوة, معمل سمنت بابل, معمل سمنت البصرة, ومعمل النورة.

وقد تم توزيع استمارة الاستبانة في مقر الشركة العام والمعامل التابعة للشركة باستثناء معملين مستثمرين هما معمل سمنت السماوة ومعمل سمنت كربلاء المقدسة , حيث تم توزيع الاستمارة على المدير العام للشركة ومجلس الإدارة , فضلا عن مدير كل مصنع و رؤساء الاقسام في ذلك المصنع , إذ أن مدير الشركة ومدراء المصانع هم الأكثر إطلاع على قرارات الشركة المتعلقة بمتغيرات البحث المسؤولية البيئية ومؤشرات تعظيم قيمة الشركة وأن الموظفين والعاملين العاديين لا يمكنهم التأثير أو الاطلاع على المعلومات والبيانات التي تخص اعمال الشركة وبالتالي فأن المدراء ورؤساء الاقسام هم الأكثر تأثيرا واطلاعا على البيانات والمعلومات مما يساهم في التوصل إلى اجابات اكثر دقة وموضوعية.

ثانيا: اختبار فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية : اختبار تأثير المسؤولية البيئية ENRE على تعظيم قيمة الشركة MVCO

ان الفرضية الصفرية الرئيسة المراد اختبارها هي:

H0: عدم وجود اثر ذو دلالة احصائية لمحور المسؤولية البيئية ENRE على المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO.

ضد الفرضية البديلة

H1: وجود اثر ذو دلالة احصائية لمحور المسؤولية البيئية ENRE على المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO.

لقد لخص الباحثان اهم النتائج التي تم حسابها لمعادلة اثر او انحدار المحور المسؤولية البيئية ENRE على المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO في الجدول التالي:

جدول (٢)

تحليل تأثير محور المسؤولية البيئية ENRE على المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO

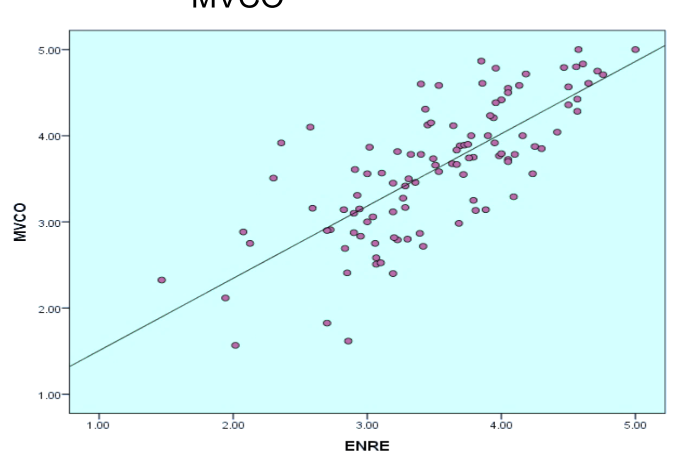
معامل التحديد R^2	معامل التحديد المصحح	معلمة الانحدار	t المحسوبة	قيمة sig	معنوية t	دربن – واتسون	تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي
٪56	٪56	0.748	11.487	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة ٥٪	1.8	لا توجد مشكلة

المصدر (الجدول من تصميم الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS)

إن علاقة الاثر يمكن ان تكتشف ايضا من خلال رسم انتشار القيم بين المتغيرين الذي يدعى رسم شكل الانتشار (Scatter plot) واضافة خط الانحدار له وكما في الشكل البياني الآتي:

شكل (١)

رسم انتشار القيم بين محور المسؤولية البيئية ENRE على المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO



المصدر (الشكل من تصميم الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS)

بلغت قيمة معامل التحديد 0.56 وكذلك معامل التحديد المصحح 0.56 هذا يعني ان نموذج انحدار المسؤولية البيئية ENRE على MVCO فسر ما مقداره ٥٦% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات اخرى غير داخلة في البحث.

وبلغت قيمة معلمة الانحدار 0.748 بقيمة اختبار t مساوية الى 11.487 وهي قيمة معنوية تحت مستوى دلالة ٥٪ بسبب ان قيمة المعنوية .sig كانت اقل من ٥٪ وبذلك فان الباحث يرفض الفرضية الصفرية ويقبل الفرضية البديلة اي ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للمحور ENRE على المحور MVCO بكلام اخر ان الزيادة في ENRE بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى الزيادة في محور MVCO بمقدار 0.748.

ويتطلب استخدام الانحدار عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما يثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد ٢.

اختبار تأثير الفرضيات الفرعية لأبعاد محور المسؤولية البيئية ENRE على المحور تعظيم الشركة MVCO.

لغرض تحديد الابعاد التي اثرت في المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO وترتيب قوة اثرها فقد صاغ الباحثان الفرضيات الفرعية الصفرية لآتية لهذا الغرض:

١ -الفرضية الفرعية الاولى

H0: عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الهواء AP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

H1: وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الهواء AP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

٢ -الفرضية الفرعية الثانية

H0: عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الماء WP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

H1: وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الماء WP على تعظيم قيمة الشركة MVCO .

٣ -الفرضية الفرعية الثالثة

H0: عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الارض (التربة) LP على تعظيم قيمة الشركة MVCO .

H1: وجود اثر ذو دلالة احصائية لنشاط منع تلوث الارض (التربة) LP على تعظيم قيمة الشركة MVCO .

٤ -الفرضية الفرعية الرابعة

H0: عدم وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع الضوضاء NP على تعظيم قيمة الشركة MVCO .

H1: وجود اثر ذي دلالة احصائية لنشاط منع الضوضاءNP على تعظيم قيمة الشركة MVCO.

وبعد وضع الفرضيات المناسبة تم ايجاد نتائج معادلة الانحدار لأبعاد المحور المسؤولية البيئية ENRE على المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO ووضعت في الجدول الآتي:

جدول (٣)

نتائج معادلة الانحدار بين انشطة المسؤولية البيئية ENRE وتعظيم قيمة الشركة MVCO

البعد	معامل التحديد R2	معامل التحديد المصحح	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	Sig.	معنوية قيمة t	قيمة دربن - واتسون	القرار بوجود مشكلة الارتباط الذاتي	ترتيب الاهمية
AP	٪47	٪46	0.683	9.536	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة ٥٪	1.7	لا توجد مشكلة	1
WP	٪42	٪42	0.649	8.692	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة ٥٪	1.7	لا توجد مشكلة	2
LP	٪33	٪32	0.574	7.146	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة ٥٪	1.9	لا توجد مشكلة	4
NP	٪39	٪38	0.624	8.147	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة ٥٪	1.9	لا توجد مشكلة	3

المصدر (الجدول من تصميم الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS)

بلغت قيمة معامل التحديد للنشاط AP 0.47 وكذلك معامل التحديد المصحح 0.46 هذا يعني ان نموذج انحدار نشاط AP على MVCO فسر ما مقداره 47% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات اخرى غير داخلة في البحث. وبلغت قيمة معلمة الانحدار 0.683 بقيمة اختبار t مساوية الى 9.536 وهي قيمة معنوية تحت مستوى دلالة ٥٪ بسبب ان قيمة المعنوية .sig كانت اقل من ٥٪

وبذلك فان الباحث يرفض الفرضية الصفرية ويقبل الفرضية البديلة اي ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للنشاط AP على المحور MVCO بكلام اخر ان الزيادة في نشاط AP بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى الزيادة في محور MVCO بمقدار 0.683.

ويتطلب استخدام الانحدار عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما يثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد ٢.

بلغت قيمة معامل التحديد للنشاط WP 0.42 وكذلك معامل التحديد المصحح 0.42 هذا يعني ان نموذج انحدار WP على MVCO فسر ما مقداره 42% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات اخرى غير داخلة في البحث.

وبلغت قيمة معلمة الانحدار 0.649 بقيمة اختبار t مساوية الى 8.692 وهي قيمة معنوية تحت مستوى دلالة ٥٪ بسبب ان قيمة المعنوية .sig كانت اقل من ٥٪ وبذلك فان الباحث يرفض الفرضية الصفرية ويقبل الفرضية البديلة اي ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية لنشاط WP على المحور MVCO بكلام اخر ان الزيادة في WP بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى الزيادة في محور MVCO بمقدار 0.649.

ويتطلب استخدام الانحدار عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما يثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد ٢.

بلغت قيمة معامل التحديد لنشاط LP 0.33 وكذلك معامل التحديد المصحح 0.32 هذا يعني ان نموذج انحدار نشاط LP على MVCO فسر ما مقداره 33% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات اخرى غير داخلة في البحث.

وبلغت قيمة معلمة الانحدار 0.574 بقيمة اختبار t مساوية الى 9.536 وهي قيمة معنوية تحت مستوى دلالة ٥٪ بسبب ان قيمة المعنوية .sig كانت اقل من ٥٪ وبذلك فان الباحث يرفض الفرضية الصفرية ويقبل الفرضية البديلة اي ان هناك

تأثيراً ذا دلالة احصائية لنشاط LP على المحور MVCO بكلام اخر ان الزيادة في LP بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى الزيادة في محور MVCO بمقدار 0.574.

ويتطلب استخدام الانحدار عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما يثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد ٢.

بلغت قيمة معامل التحديد لنشاط NP 0.39 وكذلك معامل التحديد المصحح 0.38 هذا يعني ان نموذج انحدار نشاط NP على MVCO فسر ما مقداره 39% من الانحرافات الكلية والباقي فسر من متغيرات اخرى غير داخلة في البحث.

وبلغت قيمة معلمة الانحدار 0.624 بقيمة اختبار t مساوية الى 8.147 وهي قيمة معنوية تحت مستوى دلالة ٥٪ بسبب ان قيمة المعنوية .sig كانت اقل من ٥٪ وبذلك فان الباحث يرفض الفرضية الصفرية ويقبل الفرضية البديلة اي ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية لنشاط NP على المحور MVCO بكلام اخر ان الزيادة في NP بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى الزيادة في محور MVCO بمقدار 0.624.

ويتطلب استخدام الانحدار عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وهذا ما يثبته قيمة اختبار ديربن واتسون التي كانت قريبة من العدد ٢.

وكان الترتيب الاول للأهمية من حيث قوة اثره في المحور تعظيم قيمة الشركة MVCO كان النشاط المتعلق بمنع تلوث الهواء AP ومن ثم يأتي نشاط منع تلوث الماء WP ثانيا ونشاط منع الضوضاء NP ثالثا واخيرا جاء نشاط منع تلوث الارض LP .

الاستنتاجات والتوصيات

هنالك مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات المستسقاة من الاطار النظري للدراسة سواء كانت خاصة بالمسؤولية البيئية أو بمؤشرات تعظيم قيمة الشركة فضلا عن النتائج المستوحاة من الجانب العملي للدراسة ومن أهمها :

أولاً: الاستنتاجات :

توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

١) ان مفهوم المسؤولية البيئية يتلخص بأنه "جميع الالتزامات والانشطة التي تؤديها الشركات الصناعية تجاه البيئة الداخلية والبيئة الخارجية للحد من خطر التلوث البيئي وتحديد كل هذه الالتزام من الناحية المالية لغرض الابلاغ عنها في التقارير المالية وايصالها الى اصحاب المصالح لغرض اتخاذ القرارات الملائمة ".

٢) اصبحت القضايا البيئية محط اهتمام الجهات الرسمية والجماهيرية في العديد من الدول والمنظمات الدولية على حدٍ سواء؛ ونالت نشاطات المسؤولية البيئية اهتمام العديد من العلماء والباحثين وفي جميع التخصصات، وكان للمحاسبين حصة كبيرة في هذا الصدد؛ إذ ساد بينهم من سبعينيات القرن الماضي اعتقاد مفاده ضرورة تكييف النظم المحاسبية مع التغييرات الحاصلة في الصناعة.

٣) ان الشركة - مجال الدراسة – لا يوجد فيها قسم خاص بالأنشطة البيئية والاجتماعية ضمن الهيكل التنظيمي لها وبالتالي فان الشركة لا

تولي الاهتمام الكافي بالأنشطة البيئة الاجتماعية لعدم وجود قسم وكادر متخصص عن تلك الانشطة.

٤) ثمة قصور وعدم ادراك الشركة الصناعية - مجال الدراسة - بإسهاماتها البيئية وعدم اهتمامها بجوانب الرفاهية الاجتماعية ؛ اذ ان الشركة تهتم بجانب واحد وهو تحقيق الربحية وزيادة الانتاجية والذي يعد بحسب رؤى الشركة دليل على فاعليتها من دون النظر الى تأثير انشطتها على البيئة، الامر الذي يجعل ذلك مدعاة للتفكير والحاجة الى ووجود مؤشرات عن الاداء البيئي الذي يسهم في قياس نشاطاتها البيئية

ثانياً: التوصيات :

بناءا على النتائج التحليلية لواقع انشطة المسؤولية البيئية وأثرها على تعظيم قيمة الشركة **وطبقا لما توصل أليه الباحثان نقترح عدد من التوصيات من أهمها:**

١) ضرورة اجراء بعض التعديلات في التشريعات التي تنظم القضايا المتعلقة بالشؤون الضريبية وبما يؤدي الى استيعابها للمساهمات البيئية؛ وضرورة ان تتضمن القوانين الضريبية الاعتراف بالكلف والمطلوبات والهبات والتبرعات وكافة النفقات التي تسهم بها او التي تتكبدها الشركات الصناعية نظيراً لمساهماتها البيئية والاعتراف بها ضمن المبالغ المسموح استقطاعها من الايرادات للوصول الى صافي الدخل الخاضع للضرائب، ويكون التشريع هو تحفيزاً للشركات الصناعية للقيام بواجبها تجاه البيئة.

٢) ضرورة تضمين ادائها الاجتماعية والبيئية في قوائم معدة لهذا الغرض من قبل الشركة الصناعية يمكن ان توفر معلومات تحسّن من رفاهية المجتمع من خلال ربط هذه الاداء بمؤشرات يمكن قياسها في مجال البيئة ، والموارد البيئية ، والمجتمع ، والخدمات والمنتجات.

٣) ادراج نشاطات المسؤولية البيئية التي تقوم بها الشركة – مجال الدراسة – ضمن الهيكل التنظيمي للشركة وضرورة تضمين وحدة تنظيمية تختص بنشاطات المسؤولية البيئية والاجتماعية؛ على ان ترتبط بشكل مباشر بمجلس الادارة ؛ وان تسعى الشركة الى الاستعانة بهيئة استشارية متخصصة ومستقلة لغرض دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للشركة وتحديد مواقع المسؤولية البيئية في كل النشاطات التي تقوم بها الشركة.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

١) القران الكريم .

٢) بن الزين ، حمزة بن الزين .(٢٠١٣) المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات البترولية : دراسة حالة (ENSP) ،رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر .

٣) سفيان ، ساسي سفيان (٢٠١٤) المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية - دراسة حالة الجزائر ، دكتوراة ، جامعة الطارف ، مجلة جيل حقوق الانسان ، مركز جيل البحث العلمي ، طبعة خاصة بالبيئة .

٤) بدوي ، محمد عباس ، (٢٠٠٠) ، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية .

٥) الشمري ، عماد مطير خليف و دردار ، فتحي و الكناني ، نهاد خضير كاظم (٢٠١٢) ، البيئة و التلوث دراسة للتلوث البيئي في العراق، مطبعة الايك ، بغداد ، العراق.

٦) الطائي ، سلوان حافظ حميد، (٢٠٠٢)، التدقيق البيئي: منهج مقترح لتطبيقه في العراق مع دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية .

٧) أل عيسى ، خليل ابراهيم ، (٢٠٠٤) ، معالم اصلاح التربة العراقية ، بحث اكاديمي في العلوم النووية ، شبكة الانترنت.

٨) وردم ، باتر محمد علي ، (٢٠٠٤) ، العولمة وتدمير البيئة ، بحث نشر على موقع الحوار المتمدن .

٩) مطر : محمد (٢٠٠٥) ، مشاكل في المحاسبة الاجتماعية ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين الاردن .

١٠) الغالبي ، طاهر محسن .العامري ، صالح مهدي ،(٢٠٠٥) المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .

١١) العامري ، سعود جايد مشكور . الشريفي ، ناظم حسن ، (٢٠٠٩) المحاسبة المتقدمة في الشركات ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .

١٢) بومدين، يوسف، (٢٠٠٦)، أثر إدارة الجودة الشاملة على الأداء الحالي للمؤسسات الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر.

١٣) الزعبي، علي فلاح مفلح، (٢٠٠٦) الافاق المستقبلية لاستراتيجيات التسويق المحلي والدولي في شركات القطاع الخاص، دراسة ميدانية تحليلية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق.

١٤) مرسي، نبيل (١٩٩٨)، القدرة التنافسية في مجال الأعمال، الطبعة الاولى ، مركز الإسكندرية للكتاب.

ثانياً: المصادر الاجنبية

1) Smis , R , O(2003) , Ethics and corporate social responsibility : why giants fall , Greenwood Press
2) Aggarwal,Priyanka,(2013)," Relationship between Environmental Responsibility and Financial Performance of Firm : A Literature Review", Journal of Business and Management, ,2013.
3) Frankel , G , Ernst , (1995) , Ocean Environmental Management , Printed in the United States of America.
4) Ahmed Riahi – Belkaoui, Accounting Theory, 4th ed. (Cornwall: TJ International, 2009) p. 219.

5) Chivu , Ramona Maria (2015) Social and Environmental Responsibility of the Organization in the Context of Sustainable Development , Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology. Romania .
6) http:// www.arabia-web-1-pdf
7) http://alqashi.com/wp/
8) http://alqashi.com/wp/?page_id=809

الفصل الخامس

إمكانية تطبيق الحكومة الإلكترونية

إمكانات تطبيق الحكومة الإلكترونية
(تجارب دولية وعربية مختارة)[1]

المخلص

تعكس الحكومة الإلكترونية استعمال الدوائر والأجهزة الحكومية للمعلومات التكنولوجية (مثل شبكات الاتصالات ، الأنترنيت ، والموبايل المحوسب) التي لديها القدرة على تحويل العلاقات بين المواطنين والمنشئات ، وأجهزة الحكومة الأخرى. ويمكن لهذه التكنولوجيا ان تخدم مجموعة متنوعة من الأهداف المختلفة لتحسين تقديم الخدمات الحكومية للمواطنين وتحسين التفاعل مع قطاع الأعمال والصناعة، وتمكين المواطن من خلال الحصول على المعلومات ، أو إدارة حكومية أكثر كفاءة.

تم أعداد هذا البحث من اجل عرض ثلاثة مباحث رئيسة، تطرق المبحث الأول إلى الحكومة الإلكترونية من حيث المفهوم والأهداف والأنواع، والثاني تناول تجارب تطبيق الحكومة الإلكترونية في بعض الدول العربية والدول النامية، أما المبحث الثالث فقد استعرض تطبيق الحكومة الإلكترونية في العراق. وقد خلص البحث إلى ان بعض البلدان تسعى إلى جني الفوائد الناجمة عن الحكومة الإلكترونية التي يتمثل ابرزها في التقليل من الفساد، زيادة الشفافية ، ,قدر اكبر من الراحة ، نمو الإيرادات ، و/أو تخفيض التكاليف. لكن هنالك بعض البلدان ما يزال تتوفر فيها العوامل التي تفسر التردد في تطبيق الحكومة الإلكترونية نتيجة غياب البيئة التنافسية المؤهلة في أداء المهام، وتعقيد العمليات الإدارية، والتظاهر بالرفض الطبيعي في مواجهة التغييرات.

[1] إعداد الباحثون: أ.د. سعود جايد مشكور العامري، أ.م.د. عقيل حميد جابر الحلو، أ.م.د. صباح رحيم مهدي الأسدي- جامعة المثنى.

المقدمة

مر العالم في السنوات الأخيرة ،التي بدأت منذ العقد الأخير من القرن العشرين وحتى اليوم، بتحولات جذرية وعميقة وشاملة في كافة المجالات ، وفي هذه المرحلة ألغيت القيود وتفتحت الأسواق واشتعلت المنافسة وتعاظم دور التكنولوجيا الحديثة التي لعبت دورا رئيسيا في أحداث هذه التحولات ومنها إلى الحكومة الالكترونية بدلا من الحكومة التقليدية في القطاع الحكومي والقطاع الخاص، ولذلك ظهرت مصطلحات الحكومة الالكترونية، الإدارة الالكترونية، الحكومة الذكية وكلها مصطلحات ظهرت كقرينة بتطوير ثورة المعلومات وثورة الاتصالات الحديثة بما فيها تزايد استخدام الحاسب الآلي وشبكاته وكافة تطبيقاته .الأمر الذي أدى إلى اتصال الجهات الحكومية أو تطبيقات المكان الخاصة ببعضها البعض في نطاق المكان الواحد أو في أماكن عدة وذلك عن طريق شبكات اتصال أدت إلى تكوين وحدة حاسوبية واحدة ومن ثم أصبحت بمثابة البنية التحتية للحكومة الإلكترونية. ويمثل الأنترنيت في اغلب الأحيان النقطة الوحيدة للتفاعل بين المواطنين ودوائر الدولة كافة فقد أصبح العالم اليوم مفتوحا من خلال بوابات الانترنيت . الأمر الذي أصبحت الحكومات قبل غيرها مطالبة بدخول العالم الإلكتروني لتحسين خدماتها وطرق تأدية تلك الخدمات وكيفية إيصالها إلى المواطن أينما وجد.

- **أهمية البحث:** توضح أهمية الحكومة الالكترونية في المجالات المختلفة من خلال استعراض عدد من التجارب الواسعة لبعض الدول العربية والنامية، وكذلك ما طبق منها العراق وبيان الآليات التي تعمل بها الحكومة الالكترونية ومدى إمكانية الاستفادة منها.
- **أهداف البحث:** يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الأساسية الأتية : تحسين نوعية الخدمات العامة ، زيادة الاتصال بين الشركات، دعم وتشجيع مساهمة

المواطنين من خلال الدخول إلى المعلومات وإعادة اكتشاف العمليات الإدارية من اجل بلوغ الحوكمة الجيدة بالقدر المأمول. فالحكومة الإلكترونية هي في الواقع تؤدي إلى تحقيق ما يلي : تخفيض الفساد ،تحسين الشفافية وتخفيض تكاليف الخدمات الإدارية للإدارة نفسها وللإداريين .

❖ **مشكلة البحث**

يواجه تطبيق مشروع الحكومة الالكترونية الكثير من المشكلات منها عدم توفر القواعد المعلوماتية التي تنهض بها الحكومة الكترونية لاسيما في الدول النامية ومنها العراق، ولذلك يتطلب عمل هذه الحكومة إمكانات مادية كبيرة لتوفير تقنية المعلومات وتوفير نظام امني لها لمنع اختراق المنظومة المعلوماتية فضلا عن ضعف البنية الأساسية للاتصالات في العراق قد يشكل عائقا أمام تطبيق هذا المشروع.

وفي ضوء ما تقدم يمكن صياغة المشكلة بالأسئلة الآتية:

- ☒ هل نجحت بعض البلدان في تطبيق الحكومة الإلكترونية؟
- ☒ هل هنالك معوقات تحول دون تطبيق الحكومة الإلكترونية؟
- ☒ ماهي برامج ومشاريع وتجارب بعض البلدان في تطبيق الحكومة الإلكترونية؟
- ☒ هل العراق يطبق الحكومة الإلكترونية؟
- ☒ ماهي المعوقات التي تواجه الحكومة العراقية في تطبيق الحكومة الإلكترونية؟

❖ **فرضيات البحث**

يستند البحث إلى ثلاث فرضيات هي :

١) يؤدي توفر قواعد بيانات ووسائل اتصالات متقدمة إلى إمكانية تطبيق نظام الحكومة الإلكترونية .

٢) يؤدي تحسين بيئة الاتصالات ونشر الوعي الثقافي إلى نجاح تطبيق نظام الحكومة الإلكترونية

٣) يؤدي توفير قواعد بيانات الإدارة الحكومية إلى نجاح تطبيق الحكومة الإلكترونية.

المبحث الأول
الإطار النظري للحكومة الإلكترونية

يتضمن هذا المبحث بعض المواضيع النظرية ذات الصلة بالحكومة الإلكترونية ومن ابرزها مفهوم الحكومة الإلكترونية وأهدافها وأنواعها ومزاياها ،وفيما يلي عرض لهذه المواضيع :

أولا: مفهوم الحكومة الإلكترونية

بدأت الثورة المعلوماتية في منتصف القرن الميلادي المنصرم عندما بدأ اختراع الجهاز الحاسب الألي ،اعقب ذلك ظهور شبكات الحساب الآلي في السبعينات من القرن العشرين التي ساعدت على ظهور شبكة الأنترنيت العالمية فالحكومة الإلكترونية هي تطبيق واستخدام ما يسمى ب"تقنية الاتصال والمعلومات (information and communication Technology (ICT)) في الأجهزة الحكومية واستثمارها الكامل والفعال في تسهيل الخدمات الحكومية وتوطيد العلاقات بشكل كفء مع المجتمع والعديد من الوحدات الحكومية في كافة أنحاء العالم حيث اعتنقت الثورة الرقمية وضع تشكيلة واسعة من المواد على الشبكة العالمية ومنذ نشأة الحكومة الإلكترونية العالمية بدا التسابق الزمني لاستغلال الأنترنيت من قبل دول العالم (القدوة،٢٠٠٩،ص١٨).

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بكثافة تجعل من الحكومة الإلكترونية نموذجا فعالا لإنتاج الخدمة العامة وتوزيعها على الموطنين وأعمال العاملين والمؤثرين من خلال تنفيذ المعاملات على الشبكة (ياسين،٢٠٠١،ص٢٤٢)

يعبر مصطلح الحكومة الإلكترونية عن استخدام الحكومة لتكنولوجية المعلومات والاتصالات المختلفة من اجل توفير خدمة مميزة للمواطنين والشركات والمستثمرين وجميع متلقي الخدمة ، بمعنى أخر هي انتقال الحكومات من تقديم الخدمات العامة والمعاملات من شكلها الروتيني التقليدي الى الشكل الإلكتروني عبر الأنترنيت (المبيضين ،٢٠١١،ص١٣) وقد عرفتها الأمم المتحدة بانها استخدام الانترنيت والشبكة العالمية العريضة لإرسال معلومات وخدمات الحكومة للمواطنين . وتعرف الحكومة الإلكترونية بانها عبارة عن استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال من قبل الدوائر الحكومية.

ولا ينبغي التخوف من الحكومة الإلكترونية فهي لن تستغني عن الجهد والإبداع البشري المنظم والمحرك لها وإنما ينبغي التكيف مع بيئتها وثقافتها المختلفة تماما عن بيئة وثقافة الحكومة التقليدية. وهذا التكيف يقتضي إجراء تغيرات تقنية وتنظيمية وذهنية وسلوكية ويدخل ضمن ذلك إعادة توزيع الموارد البشرية وتدريبها وتأهيلها وتصنيف أدوارها في ظل الثقافة التنظيمية الجديدة لتقديم المعلومات والخدمات تحت مظلة الحكومة الإلكترونية (السالمي ،السليطي ،٢٠٠٦،ص٨٨)

في وقت متقارب اطلقت ثلاث دول عربية هي الأردن ومصر والأمارات مشاريع بناء الحكومة الإلكترونية وباشرت حكومتي قطر والسعودية بتنفيذ مشاريع شبيهة . وتعود جذور الحكومة الإلكترونية الى فكرة أثارها ونادى بها نائب الرئيس السابق الأمريكي(آل جور) ضمن تصور لدية لربط المواطن بمختلف الأجهزة الحكومية للحصول على الخدمات الإلكترونية بأنواعها بشكل آلي ومؤتمت إضافة إلى انجاز الحكومة ذاتها مختلف أنشطتها باعتماد شبكات الاتصال والمعلومات لتخفيض الكلف وتحسين الاداء وسرعة الانجاز وفعالية التنفيذ ، (Localhost/G:الحكومة الاكترونيةmht) في سنة (٢٠٠٠) فتحت خدمة ادارة التمويل (financial management service) حكومة الولايات المتحدة موقع الويب الخاص بها "باي دوت جوف" (pay.gov)وتكون (fms)وكالة مسؤولة عن تسليم عائدات الضرائب الحكومية والرخص والرسوم

الأخرى اكثر من (٢) ترليون دولار في السنة)كما أنها مسؤولة كذلك عن دفع اكثر من (١،٢) ترليون دولار في السنة لمنافع الأمن الاجتماعي(social security) ومنافع المحاربين القدامى ومصاريف أخرى ويمكن إن تربط الوكالات الحكومية موقع الويب الخاص بها بموقع ويب (pay .gov)والذي يسمح لزائري الموقع بدفع الضرائب والرسوم التي بذمتهم لهذه الوكالات باستخدام بطاقاتهم الائتمانية او أشكال تحويل النقد الإلكتروني الآخر. ويقوم مكتب الدين العام (Bureau of public debt) لحكومة الولايات المتحدة بتشغيل موقع الويب تريشري دايركت (Treasury direct) والذي يسمح للإفراد بشراء سندات توفير وللمؤسسات المالية شراء كمبيالات وسندات وأوراق دفع (شنايدر،٢٠٠٨،ص٢٩٣).

ما تقدم نؤكد إن المفهوم العام للحكومة الالكترونية يقتضي المزج الكامل بين استراتيجية تنفيذ المهام والمسؤوليات القائمة على الحكومة واستراتيجية تكنولوجيا المعلومات واتجاهاتها العالمية الحالية والمستقبلية عند وضع السياسات العامة للدولة واتخاذ الأساليب الإلكترونية منهجا رأسيا لأليات تنفيذ تلك السياسات والاشراف عليها وبهذا تتكون البنية الاساسية التي تتيح للمجتمع فرصة الانتقال الى مزيد من التقدم والمشاركة الحقيقية في حضارات القرن الواحد والعشرون التي تعتمد على الوسائل الرقمية الإلكترونية (سلمان،٢٠٠٩، ص١٢٢ - ١٢٣).

ثانيا: أهداف الحكومة الإلكترونية

مما لاشك فيه إن تحول جهات الحكومية وجهات القطاع الخاص الى قطاع الحكومة الالكترونية يعكس رغبة صادقة لدى هذه الجهات بتحقيق أهداف عظيمة تتفق وثورة المعلومات والاتصالات التي تعيشها البشرية في الوقت الحالي وهو ما ينعكس على شكل اداء الوظيفة العامة او الخاصة ومن ثم تقديم الخدمات للجمهور بسهولة ويسر وتكلفة اقل (المهتدي،٢٠١١،ص٢٨ -٢٩)

وتتلخص أهداف الحكومة الإلكترونية في ما يلي :

١. رفع مستوى الأداء :حيث تنتقل المعلومات بدقة بين الدوائر الحكومية المختلفة وبالتالي تتقلص الازدواجية في ادخال البيانات والحصول على المعلومات من القطاعات التجارية والمواطنين .

٢. زيادة دقة البيانات : امكانية الحصول على المعلومات المطلوبة ستكون متوفرة من عدة جهات وبالتالي الثقة بصحة البيانات المتبادلة التي أعيد استخدامها ستكون مرتفعة ،القلق من عدم دقة المعلومات او عملية الاخطاء الادخال اليدوي .

٣. الاستخدام الأمثل للطاقات البشرية للعمل : اذ يصبح من المستطاع توجيه الطاقات البشرية في مهام واعمال اكثر انتاجية وذلك اذا تم احتواء الامكانيات المتاحة لتقديمها الكترونيا .

٤. رفع كفاءة أداء العاملين :وذلك باستخدام تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات وتغير ثقافة المؤسسة.

٥. تخفيض التكاليف :إن شبكة الحكومة الكترونية والعمل بها والاستفادة من تطبيقاتها تؤدي الى خفض التكاليف سواء تعلقه بإنجاز المعاملات أو الأوراق او تعلقه بالتكاليف بشأن جهاز الإدارة لهذا يقال إن الحكومة تحقق الشفافية من خلال القائمة الكاملة والمتساوية لكافة المعلومات المرتبطة بالقرارات والاجراءات الحكومية لكافة المؤسسات وكذلك المواطنين .

٦. تحقيق الاستفادة القصوى لعملاء الحكومة الإلكترونية: اذ ان كل من يرغب في الحصول على خدمات هذه الحكومة يوجد هنالك أسلوبا موحدا للتعامل وهذه هي الشفافية بعينها ذلك إن الشخص الذي يرغب في قضاء طلب او مصلحة من الحكومة الإلكترونية فانه يتعين عليه اتباع إجراءات محددة منصوص عليها في نظام هذه الحكومة (الخضيري،٢٠٠١،ص١٢٥).

ثالثا: أنواع الحكومة الإلكترونية

مثلما يحصل بالنسبة للتجارة الإلكترونية التي تسمح للشركات بالاتصال وإنجاز معاملاتها مع بعضها البعض بشكل أكثر كفاءة (B2B) وتساعد على جلب الزبائن لأقرب الشركات (B2C)، فان الحكومة الإلكترونية تهدف لجعل التفاعل بين الحكومة والمواطنين (G2C)، والحكومة والأعمال التجارية (G2B)، وفيما بين الدوائر الحكومية نفسها (G2G) أكثر ودية ومريحة وشفافة، وغير مكلفة.

يمكن تقسيم الحكومة الإلكترونية إلى أقسام حسب الطرف الذي يرتبط مع الحكومة الإلكترونية.(Locolhst/G: mht)

١) (حكومة : حكومة) (G. G): داخل الجهات الحكومية نفسها .

٢) (حكومة: مواطن) (G.C): علاقة الحكومة بالمواطنين وتحسين خدماتها العامة لهم .

٣) (حكومة: أعمال) (B.G): العلاقة والخدمات المتبادلة بين الحكومة والاعمال أي (الشركات والمؤسسات التجارية).

رابعا:مؤشر الجاهزية الإلكترونية E_Government Readiness

- مؤشر الأمم المتحدة لقياس مدى تطبيق الدول لنظام الحكومة الإلكترونية:هذا المؤشر مركب **من ثلاثة مؤشرات هي** (ياسين مصدر سابق ،ص٢٧٠).:

١) مؤشر استخدام الأنترنيت والويب ونوع ومستوى الخدمات المقدمة ووسائل تطويرها في المجتمع.

٢) مؤشر البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

٣) مؤشر العنصر البشري والذي يقيس من قدرة الفرد على الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

خامسا: مستلزمات الحكومة الالكترونية

١) العنصر البشري المؤهل

يحتاج تطبيق نظام الحكومة الالكترونية بنجاح الى اعداد الكوادر البشرية المؤهلة والمدربة على العمل في هذا المجال وهذا يقتضي من الادارات المختلفة ادخال التغيير والتطوير على العنصر البشري العامل بها ، ويلاحظ إن الحكومة الإلكترونية كثيرا ما يحاول ما يرهب أولئك الذين لا علم لهم به ولم يألفوه ، وغالبا ما يحاول الموظفون التقليديون مقاومة ما يجهلون بدلا من محاولة تعلمة والتجاوب معه ولا شك في اهمية دور القيادة كعنصر اساسي يتولى المبادرة لتحويل الحكومة التقليدية الى حكومة الالكترونية تتمكن من تغيير نمط الحياة وتقديم الخدمات المرفقية إلى المواطنين (الجابري،١٩٩٧،ص١٢٧).

٢) تشريعات الحكومة الإلكترونية

لاشك إن تطبيق الحكومة الالكترونية وتقديم الخدمات المرفقة عبر شبكة المعلومات تحتاج الى تشريعات خاصة تحكمها وتقدم لها التنظيم القانوني المناسب الذي يكفل تحقيق الأهداف على افضل وجه ممكن . وقد ادركت بعض الدول أهمية الحكومة الإلكترونية فأصدرت تشريعات متعددة لتحقيقها بجعل تحول الحكومة التقليدية إلى الحكومة الإلكترونية امرا إجباريا وليس اختياريا إن شاءت الحكومة انجزته وان شاءت عزفت عنه وحددت بعض الدول مدة معينة كحد اقصى لتحقيقه فجعلته بريطانيا على سبيل المثال خمس سنوات تنتهي بالفعل عام ٢٠٠٢ م.

٣) الاجهزة العلمية المتطورة

يحتاج تطبيق نظام الحكومة الالكترونية الى اجهزة علمية متطورة ومكلفة كوضع وتطبيق استراتيجية لإدخال خدمات الأنترنيت إلى جميع الوزارات والمؤسسات الحكومية وتوفير مكونات البنية التحتية التقنية والمعلوماتية للحكومة الإلكترونية (الحلو ،١٩٨٨،ص١٨٦).

سادسا:مزايا الحكومة الإلكترونية

يتمتع نظام الحكومة الإلكترونية بمزايا متعددة لعل أهمها ما يلي :

١) سرعة الانجاز

لاشك إن إنجاز المعاملة الكترونيا لا يستغرق سوى دقائق معدودة ،مما يوفر الوقت الضائع في الانتقال الى مقر الادارة والبحث عن الموظف المختص وانتظار الدور وقيام الموظف بالتحقيق من توافر شروط الخدمة المطلوبة وانجاز المعاملة يدويا لذلك فان الحكومة الالكترونية توفر للمواطن خدماتها بسرعة من خلال الدخول على الخط (on _line)وليس من خلال الدخول في الصف (in _line)وطول انتظار الدور (نجم ،٢٠٠٣،ص٢٥) .

٢) زيادة الإتقان

إن الحكومة الإلكترونية وفق التطور الشامل يتعين إن تكون وسيلة بناء اقتصادي قوي تساهم في حل المشكلات الاقتصادية ،وتكون وسيلة خدمة اجتماعية تساهم في بناء المجتمع القوي لذا فالإنجاز الإلكتروني عادة ما يكون اكثر دقة وإتقان من الإنجاز اليدوي كما إنه يخضع لرقابة اسهل وادق من تلك التي تفرض على المواطن في أداء عملة في نظام الإدارة التقليدية (www .pacindia.ovg/defanlt).

٣) تخفيض التكاليف

تحتاج عملية إقامة نظام حكومة الكترونية إلى مبالغ غير يسيرة تنفق في شراء الاجهزة والمعدات واعداد البرامج وتدريب العاملين غير إن الخدمات بالطريقة الالكترونية تقل تكلفتها كثيرا عن ادائها بالطريقة التقليدية او اليدوية اذ يؤدي الى تخفيض او تقليل عدد الموظفين في العمل واختصار الاجراءات ومراحل العمل (القدوة ،مصدر سابق،ص١٧٦)

٤) تبسيط الاجراءات

عن طريق الحكومة الإلكترونية يمكن القضاء على البيروقراطية بمعناها البغيض ونتائجها السيئة المؤدية الى اهدار الجهد والوقت والمال وتعذيب أصحاب المصلحة،

على سبيل المثال يلزم الإفراج عن البضائع من الدوائر الجمركية في اغلب الدوائر العربية الحصول على ما يقارب من عشرين توقيعا من توقيعات الموظفين القابعين في المكاتب المختلفة ،ويقتضي الحصول على كل توقيع الدخول في الصف وانتظار الدور لمدة قد تطول . ويمكن من خلال الحكومة الإلكترونية تبسيط وتسير الإجراءات بل وبخطوة واحدة تتم من خلال الدخول على الخط مع الحكومة عبر شبكة المعلومات ويمكن انجاز المطلوب بسهولة وبسرعة توفيرا للوقت والجهد (عبد الواحد ،١٩٩٥، ص٥).

ومن الجدير بالذكران اصل معنى البيروقراطية هو الإدارة عن طريق المكاتب باتباع إجراءات محدودة تستهدف حسن الإنجاز وهذا هو المعنى الطيب للكلمة ،أما المعنى الرديء لها فيتمثل في شدة التمسك بالإجراءات والنظر اليها بعين القدسية كما لو كانت غاية في ذاتها وليس مجرد وسيلة لإدراك أهداف الإدارة .

٥) الشفافية الإدارية

عندما تتم المعاملات بطريقة الكترونية دون اتصال مباشر بين صاحب الشأن والموظف المختص فلا يكون هنالك مجال للرشوة او تلاعب الموظفين وسوء معاملتهم للمعنيين ، وفي ذلك مكافحة للفساد المالي والإداري وجرائم العمل ، فضلا عن ان الإنجاز الإلكتروني لا يتم أمام الجمهور مما يجعله ايسر تحقيقا لتجنب المشكلات مع أصحاب الشأن وطالب الخدمة (المصطفى ،١٩٩٨،ص١٢٢).

المبحث الثاني
تجارب بعض الدول في مجال تطبيق الحكومة الإلكترونية في الدول العربية والنامية

اولا: بالنسبة للدول العربية

١ - تجربة دولة الإمارات العربية المتحدة (التحول إلى الحكومة الإلكترونية واقتصاديات المعرفة)

تمثل تجربة رائدة على مستوى العالم العربي بدأت التجربة عام ٢٠٠٢، وتعد دولة الإمارات العربية المتحدة بصورة عامة لاسيما إمارة دبي مركزا للتجارة والصناعة في منطقة الشرق الأوسط وهي كذلك سوق عالمية لتجارة الإلكترونيات والحاسوب حيث وضعت الإمارة نوعين من الأهداف(whttps://doc.g ogle.com)

أ -أهداف قصيرة المدى :

- تهيئة البنية التحتية الفنية اللازمة لتشغيل الخدمات الإلكترونية .
- توفير عدد من خدمات الدائرة الإلكترونية الخاصة بالأفراد والمؤسسات عبر شبكة الأنترنيت.
- إنجاز المعاملات بشكل سريع ودقيق .
- تحسين الإجراءات الداخلية الخاصة بإنجاز المعاملات.

ب -اهداف بعيدة المدى :

- توفير عدد اكبر من الخدمات عبر الأنترنيت.
- توفير الخدمات الإلكترونية عبر قنوات جديدة كالهواتف والأجهزة النقالة.
- التركيز المستمر على تحسين الإجراءات والنظم الداخلية المساندة للخدمات الإلكترونية.

- العمل على توعية وتهيئة العملاء والموظفين ودفعهم نحو الاستفادة من الخدمات الإلكترونية.

ومن اهم الخدمات التي تقدمها الحكومة الإلكترونية هي:

- الجواز الإلكتروني (رقم سير للعميل)
- الدفع الإلكتروني أو الخصم من الحساب في البنك.
- التوظيف الإلكتروني والتعرف على فرصة العمل المتوفرة والاستفادة منها.
- خدمات الدوائر الإلكترونية مثل(إصدار وتجديد الترخيص وشهادات المنشأ وخدمة صحة التوقيع.
- إصدار شهادات العضوية في الغرف التجارية والعلاقات التجارية .
- خدمة تسديد القوائم لمختلف الدوائرالحكومية ومخالفات المرور .
- خدمة الاقامة والتاخيرات والبطاقات الصحية وملكية السيارات .
- خدمة امن المساكن خلال الزيارات والسفر .
- الحجز الإلكتروني للاستئجار والتمليك .
- خدمات الاستفسارات
- خدمات التسهيلات السياحية .
- الاستعلام عن مراكز التسويق .
- التعاملات البنكية .

ترتكز جهود تحويل اقتصاد الإمارات الى اقتصاد المعرفة والحكومة الالكترونية على بنية تقنية ومعلوماتية متطورة ممثلة بمنطقة دبي لتكنولوجيا الحكومة الالكترونية والاعلام . وقد صدر المرسوم الحكومي بإنشاء المنطقة الحرة بدبي بتاريخ (٣١ يناير سنة ٢٠٠٠)تديرها سلطة المنطقة الحرة التي تهدف الى وضع استراتيجيات وسياسات وطرق تنفيذها بهدف جعل دبي مركزا للتكنولوجيا والتجارة الالكترونية والاعلام الرقمي.

وفي هذه المنطقة الحرة تم إنشاء ثلاثة مشاريع أساسية هي مدينة دبي للأنترنيت ومدينة دبي للإعلام وواحة دبي للمشاريع . الهدف من مدينة دبي للأنترنيت هو إنشاء

مركز لصناعات تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة ولتكوين حاضنة تكنولوجيا لتطوير الأفكار المبتكرة واستقطاب رؤوس الأموال في المشاريع الجديدة ، ولتحقيق هذا الهدف نجحت دبي في إنشاء بنية تحتية بمقاييس عالمية ونظم اتصالات فائقة القدرة وقوى عاملة ماهرة للعمل في مجال تكنولوجيا المعلومات، والى جانب مدينة دبي للأنترنيت توجد مدينة دبي للإعلام وواحة دبي للمشاريع والتي تم أنشاؤها لتكون منطقة خدمات غير تقليدية وتوفير إمكانيات وبنية تحتية في دبي لقيام صناعة برمجيات ، اذ إن عدد الشركات المسجلة في منطقة دبي الحرة للتجارة للمرحلة الأولى تبلغ (٣٠٠) شركة تجهيزات العمل بالمنطقة ،كما توجد (١٧٠)شركة في قائمة الانتظار في المرحلة الثانية من المشروع ، وبالإضافة إلى وجود ثلاث شركات كبرى وهي شركات (Canon،Oracle،Microsoft) (جرجيس ،٢٠٠١ص١٣ - ١٥).

٢ -مشروع الحكومة الإلكترونية في الأردن

يجسد برنامج الحكومة الإلكترونية اهتمام المملكة الأردنية الهاشمية لتطبيق مفهوم التعاملات الإلكترونية الحكومية. ويأتي البرنامج ضمن المبادرات والمشاريع التنموية التي تتبناها المملكة لتحقيق التنمية المستدامة والتطوير في جميع جوانب الحياة (المهتدي ، مصدر سابق ،ص٩).

- **رؤية البرنامج:** تنبع الرؤية الأردنية لبرنامج الحكومة الإلكترونية من خلال "مشارك أساسي وفاعل للتطوير الاقتصادي والاجتماعي خلال استخدام تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات لتمكين الوصول الميسر للخدمات والمعلومات الحكومية لكافة المستخدمين بغض النظر عن موقعهم الجغرافي أو وضعهم الاقتصادي او قدرتهم الفنية ".
- **الرسالة:** تتلخص رسالة الحكومة الإلكترونية في إدارة التحول الحكومي والتركيز على إرضاء متلقي الخدمة الحكومية وتحقيق ذلك من خلال القنوات المختلفة لتوصيل الخدمة باستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة وادارة المعرفة وتوظيف

الخبرة والكفاءات والكادر المؤهل لتطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية ومبادراتها بحيث تكون سهلة مقبولة للمواطنين في الأردن .

- اهداف هذا المشروع -الاهداف المتعلقة بالموظفين

هنالك جملة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مشروع الحكومة الإلكترونية في الأردن **هي:** (حبش،١٩٩٨،ص٦٥)

١) العمل على تخفيف العبء عن الموظفين ومقدمي الخدمة من خلال تخفيف ضغط المراجعات اليومية في الدائرة الحكومية.

٢) اكتساب الموظفين الخبرة من التعامل الإليكتروني.

٣) تسهيل التعامل وتبادل الخبرات بين موظفي الدوائر الحكومية .

- **الأهداف المتعلقة بقطاع الأعمال**

١. تشجيع الاستثمار في الأردن من خلال توفير سهولة الحصول على المعلومات الكترونيا وسرعة الرد على الاستفسار.

٢. استكمال التعاملات الكترونيا دون تأخير والعمل على تيسيرها .

٣. عدم الحاجة للتواجد شخصيا من قبل المستثمر وتسهيل التعامل من خلال الشبكة الالكترونية.

- **الاهداف المتعلقة بالمواطنين**

١. إنجاز المعاملات الحكومية والإجراءات دون الحاجة الى مراجعة الدائرة شخصيا

٢. سرعة إتمام المعاملات الكترونيا .

٣. توافر جميع المعلومات عن المستندات الضرورية وطرق الإجراءات على الشبكة دون الحاجة للاتصال أو مراجعة الدائرة اكثر من مرة.

- **عوامل نجاح هذه الحكومة الإلكترونية**

١. تفعيل دور اللجنة التوجيهية للحكومة الإلكترونية لضمان الاستمرار .

٢. إنشاء وحدات الحكومة الإلكترونية في المؤسسات الحكومية .

٣. اعتبار التطوير التكنولوجي استثمار بدلا من اعتباره نفقة.

٤. توفير وإدامة الموارد المالية والبشرية اللازمة .
٥. توفير الحوافز للاستقطاب والإبقاء على الكوادر المؤهلة .
٦. التعاون المثمر بين المؤسسات الحكومية في عمليات اتخاذ القرار .
٧. الالتزام بالسياسات والمقاييس والمعايير الفنية الخاصة بالحكومة الإلكترونية .

- **المعوقات التي تواجه الحكومة الإلكترونية في الأردن** (www .moict.gov.jo)

١. عدم توافر الدعم الكافي من بعض القيادات التنفيذية.
٢. عدم مواكبة تطوير القوانين والتشريعات للتقدم التكنولوجي السريع.
٣. عدم استجابة بعض المؤسسات الحكومية للقيام بمسؤولياتها .
٤. قلة الموارد البشرية الحكومية المؤهلة .
٥. عدم القدرة على استقطاب وإبقاء الكفاءات.
٦. عدم قدرة المؤسسات على إدامة الخدمات الإلكترونية .

ولتحقيق أهداف الحكومة الإلكترونية الأردنية وتحويل الأردن إلى اقتصاد مبني على المعرفة وتحسين الأداء الحكومي انطلقت عدة مبادرات وهي: -

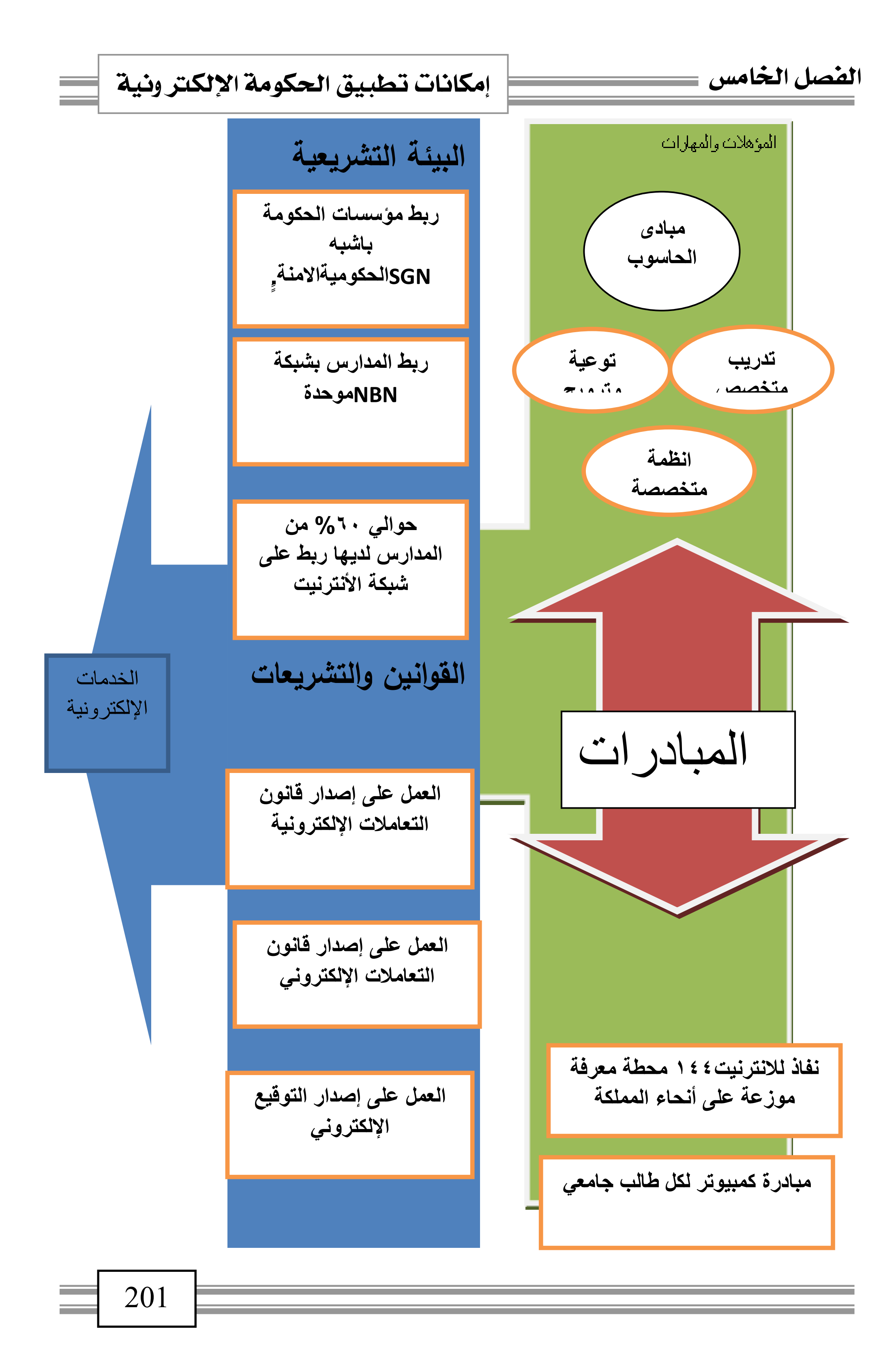
(http//www.Alijamaa.com/abonanassl/htm)

١ -**المبادرة الشاملة: The Reach Initiative**

تمثل استراتيجية شاملة لتطوير وإنشاء تكنولوجيا المعلومات تقدمت بها جمعية الحاسوب الأردنية (Jordan computer society) والجمعية الأردنية لتكنولوجيا المعلومات ، بحيث تعمل هاتان الجمعيتان على مستوى عال بحيث تخدم هذه المبادرة التوجه نحو تطوير مفهوم الحكومة الإلكترونية.

٢ -**اصلاح القطاع العام: Public Sector Reform**

تهدف هذه المبادرة إلى الإصلاح الإداري لتحسين أداء الأجهزة الحكومية وقد أوصت هذه المبادرة بزيادة الانفتاح والمسائلة وتحسين الخدمات العامة وتحسين الإدارة المالية الحكومية بالإضافة إلى توظيف تكنولوجيا المعلومات من اجل تحديث وتطوير الإدارة العامة الحكومية .


البيئة التشريعية
ربط مؤسسات الحكومة باشبه SGNالحكوميةالامنةٍ
ربط المدارس بشبكة NBNموحدة
حوالي ٦٠% من المدارس لديها ربط على شبكة الأنترنيت
القوانين والتشريعات
العمل على إصدار قانون التعاملات الإلكترونية
العمل على إصدار قانون التعاملات الإلكتروني
العمل على إصدار التوقيع الإلكتروني
الخدمات الإلكترونية
المؤهلات والمهارات
مبادى الحاسوب
توعية
تدريب
انظمة متخصصة
المبادرات
نفاذ للانترنيت ١٤٤ محطة معرفة موزعة على أنحاء المملكة
مبادرة كمبيوتر لكل طالب جامعي

٣ -تجربة الحكومة الإلكترونية في مصر:

تعد مصر من اكثر الدول العربية انفتاحا على تكنولوجيا المعلومات ، لديها اكبر عدد من مستخدمي الانترنيت في العالم العربي، وتبذل الان جهودا مكثفة لتنفيذ وتقديم كافة المعاملات الحكومية والخدمات المرفقية آليا من خلال شبكة المعلومات الدولية ولكن على خطوات متتابعة وعلى ثلاث مراحل بما يتفق مع ما تمر به من ظروف خاصة من الناحية الاقتصادية .

تشمل المرحلة الاولى من مراحل الحكومة الإلكترونية إقامة مواقع للجهات الحكومية على شبكة المعلومات تتدفق من خلالها المعلومات في اتجاه واحد من الإدارة الى المواطنين لتمكنهم من الحصول على ما يريدون من المعلومات تتعلق بالخدمة المطلوبة .

وتشمل المرحلة الثانية نوعا من التفاعل في الاتجاهين بين الجهات الحكومية ومستخدمي الانترنيت مثل توفير النماذج التي تملا ويعاد ارسالها من خلال الشبكة وبذلك يتاح للمستخدم الحصول على الخدمة المطلوبة .

اما المرحلة الثالثة والاخيرة فهي ازالة كافة العوائق الادارية القائمة لصالح المتعاملين مع الحكومة الالكترونية حتى يتمكنوا من الحصول على الخدمة بخطوة واحدة وفي أي وقت . فقد قامت وزارة العدل في مصر في ببناء قاعدة معلومات لأحكام محكمة التناقض وفي طريقها لعمل ذلك بالنسبة لأحكام المحكمة الإدارية العليا لمجلس الدولة وبالتالي اصبح الطريق ميسرا لعمل الاصلاح التشريعي على اسس دقيقة وشاملة (الحجازي ،٢٠٠٨،ص١٢٣)، وتعد شركة (لينك دوت نت) اكبر الشركات المصرية العاملة في مجال خدمة الأنترنيت.

إن التوسع في تطبيق مفهوم الحكومة الالكترونية في مصر من شأنه إن يعزز من انتشار المعاملات الإلكترونية في مصر، حيث تسعى الشركة لتقديم مجموعة من الخدمات التي تخصصت فيها عدة شركات اشترتها (لينك) مؤخرا في مصر ويقدر حجم نشاط البنك والشركات التابعة لها حاليا مبلغا يقدر بحوالي (٣٦٥) مليون

جنية مصري وكانت الشركة قد اعلنت مؤخرا عن شراء شركات ناشطة في مجال خدمة الانترنيت في خطوة تعكس الاتجاه المتنامي نحو عمليات الاندماج والتملك في هذا القطاع (السالمي، مصدر سابق ،ص٣٤٠) .

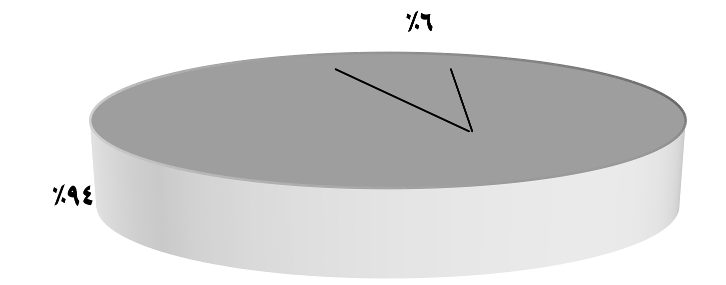
تشمل اهم الأنشطة التي تقوم بها شركات البرمجيات في مصر في تطوير برامج النظم المالية برامج الادارة ، نظم المعلومات الجغرافية ، البرامج الخاصة بنظم الوسائط المتعددة ، وبرامج التعريب فضلا عن ذلك توجد تطبيقات مستقبلية لتتحول إلى مجتمع الحكومة الإلكترونية في **المجالات الرئيسة الآتية:** (عمر،١٩٨٨،ص١٣):

١) استراتجية تطوير الحكومة الإلكترونية التي تتبناها وزارة الاتصالات والمعلومات .
٢) التعليم الإلكتروني الذي تتركز جهوده في المجلس الأعلى للجامعات بوزارة التعليم العالي.
٣) الصحة الإلكترونية من خلال تطوير نظم الإدارة الإلكترونية في ربط وحدات تقديم الخدمات الصحية.
٤) .التجارة الإلكترونية تمثل التطبيقات الواعدة في مصر .
٥) الشفافية الإلكترونية تمثل تطوير استخدام التكنولوجيا المعلومات والاتصالات في قطاع الثقافة وبصورة خاصة وتوثيق التراث الحضاري العربي المصري .
٦) تطبيق المعاير العالمية في تطوير صناعة البرمجيات، اذ تم إنشاء مركز تقيم واعتماد هندسية البرمجيات لدعم صناعة البرمجيات.

ونشير هنا الى بوابة الحكومة الإلكترونية في مصر (المبيضين ،مصدر سابق ،ص١٧٣، ١٧٤) إلى ان عدد مستخدمي الأنترنيت (٥، ٤ مليون من اصل ٧٢ مليون) أي ما يقارب ٦٪ من عدد السكان ويوضح الشكل التالي هذه النسبة.

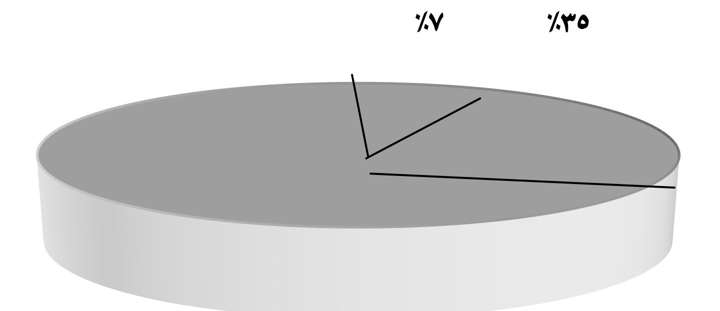
الشكل(٢)

نسبة مستخدمي الأنترنيت في مصر:



- **الفئات العمرية لمستخدمي الانترنيت**
  - ٥٨٪المستخدمين تتراوح اعمارهم ١٨_٢٥
  - ٣٥٪المستخدمين تترواح اعمارهم ٢٥_٤٥
  - ❖٧٪المستخدمين تتراوح اعمارهم٤٥ فما فوق
- **التوزيع العمري المستخدمين الأنترنيت في مصر:**

الشكل (٣)



ثانياً: الدول النامية

١ - تجربة بلدية سيؤول المفتوحة في كوريا الجنوبية

second.int.egor.conf@yahoo.com

إن جهاز بلدية سيؤول المفتوح يمثل نموذجاً ناجحا لمكافحة الفساد من خلال جعل عمليات اخذ القرار والاعمال الفردية للموظفين اكثر شفافية . إن الانظمة الداخلية المتفرعة والمتوسعة في سيؤول في التسعينات والتي ساعدت على إنشاءها نشاط الأعمال البيروقراطية في المدينة خلقت فرصا جديدة للفساد ، وفي عام ١٩٩٨ اعلن رئيس البلدية حربا شاملة على الفساد من خلال إجراءات وتدابير وقائية وتأديبية مما سبب شفافية اكبر في الادارة وعزز الشراكة في العمل بين القطاعين الخاص والحكومي.

إن استحداث حكومة الكترونية كان بداية لسلسلة واسعة من المبادرات والتي استحدث الكثير منها قبل عهد الحاسوب حيث اشتملت على تبسيط وتقليل الانظمة وحثت المواطنين على مكافحة الفساد . تضمن برنامج الحكومة الالكترونية انشاء موقع يسمى "تعزيز الاجراءات المفتوحة المباشرة على الحاسوب للطلبات المدنية" وهذا المدخل يوضح ويفسر المستخدمين لعناصر او عوامل حافزة ضد الفساد كما يقدم معلومات الى المواطنين بشأن الإجراءات والخطوات والإجراءات المتخذة ، وفي نهاية سنة ٢٠٠٠ م بلغ عدد المتواصلين مع هذا الموقع مليوني مواطنا ، وللتشجيع على زيادة عدد المستخدمين لهذا الموقع تيسر سبيل الاتصال عبر الهاتف الخلوي عام ٢٠٠١ م.

وقد اختلفت الطرق في تقسيم الجهاز فأظهر بحث ميداني شمل (١٢٤٥) مواطناً على إن ٨٤٪ يعتقدون بأنه نتج عن شفافية اكبر كما اقيمت ابحاث ميدانية بواسطة قسم الشفافية الدولية في كوريا الجنوبية لعامي ٢٠٠٠ - ٢٠٠١، وأشارت التقارير إلى الاهتمام المتزايد في الجهاز ولكن هنالك انخفاضا تدريجيا في درجة الاكتفاء والرضى لدى المستخدم مع مرور الوقت، وللجهاز الفضل في توفير الوقت وتسهيل عملية الوصول الى المعلومات المطلوبة ولكنه اعتبر الى حد ما اقل تطورا فيما يتعلق بالشفافية ومحاربة الفساد (تور مان ،٢٠٠٠،ص٣٢).

٢. استخدام الحاسوب في سجلات الاراضي في كارنا تاكا في الهند

ان مشروع "بهومي "أو "الأرض " لتسليم سجلات الاراضي مباشرة عن طريق شاشة الحاسوب في كارنا تاكا وهي احد الولايات الهندية الست والعشرين ، ويظهر فوائد عمل الحكومة على فتح سجلاتها كي تمكن مواطنيها من التصدي للأعمال البيروقراطية العشوائية والحد منها ،ويظهر كذلك كيفية استخدام الأجهزة الالكترونية التقنية للتخلص من الأعمال الاستنسابية لدى الموظفين المدنيين (بهاتناغار، ٢٠٠١،ص٥١).

إن دائرة الضرائب في كارنا تاكا سجلت على الحاسوب عشرين مليون من ملفات ملكية الأرض لـ (٧. ٦) مليون مزارع في الولاية ووفقا للنمط اليدوي احتفظ "٩٠٠٠"محاسب قروي بسجلات الأراضي وكان على المزارعين الطلب من محاسب القرية الحصول على نسخة من "سجل حقوق الزراعة والاستئجار " التابعة لهم فهو بمثابة وثيقة اساسية لحصولهم على قروض مصرفية وكان يستغرق وقت تأمين هذه السجلات "

٣ -٣٠"يوما حسب اهمية السجل للمزارع وبالتالي حجم او قيمة الرشوة وتتراوح قيمة الرشوة من "١٠٠ -٢٠٠٠"روبية أي ما يعادل من الدولارين الى الاربعين دولارا امريكيا.

أما مبادرة "بهومي "فقد قللت من انسياب مسؤولي الحكومة من خلال وضع اجراءت وتدابير لتسجيل طلبات التغيير بواسطة الحاسوب فبإمكان المزارعين الآن الوصول الى قاعدة المعلومات والحصول على نسخة مطبوعة من سجل الزراعة والاستئجار في "٨١٠" كشكا موجودة على الحاسوب لقاء "١٥"روبية أي اقل من دولار أمريكي واحد ، ويمكن للمزارع الاطلاع على طلبه بلمسة على لوحة مفاتيح الشاشة المزودة على اساس قاعدة اختبارية في ثلاثة من الأكشاك الممكنة. إن العاملين على الجهاز مسؤولون عن قراراتهم واعمالهم بواسطة استخدام جهاز يتحقق من كل ما يسجل فيه من خلال بصمة الإبهام (السعيد ،٢٠٠٠ص٢٠١)

وفي المرحلة التالية من المشروع يتم تعبئة جميع بنود المعلومات من قاعدة معلومات مركزية مجهزة بالأنترنيت فتتوافر عندئذ سجلات الزراعة والاستئجار مباشرة على الحاسوب في أكشاك الانترنيت وهي مخصصة للمناطق الريفية ، ومع ذلك فأن المشروع يؤثر على عمل محاسب القرية وليس على دور مفتش الضرائب القاضي بتمرير طلب تغيير الملكية ولا يقلل الفساد سوى جزئيا وفي النهاية لابديل من الإدارة الجيدة .

وتتمثل خطوات عمل البرنامج في الاتي:

- عند الدخول إلى برنامج الحاسوب قياسياً تؤخذ بصمة الابهام في كل عملية دخول بواسطة أداة الكترونية رخيصة وتثبت بواسطة صورة محفوظة للإبهام .
- تثبت أكشاك الأنترنيت في المناطق الريفية من قبل وزارة الزراعة ومنظمات غير حكومية والقطاع الخاص ولكن الأعداد قليلة جدا(هندو ،الهند،٣ نيسان أبريل ٢٠٠٢).

المبحث الثالث

تطبيق الحكومة الإلكترونية في العراق

❖ **تطبيق الحكومة الإلكترونية في العراق**

اعتمدت الحكومة العراقية نهجا متكاملا بالحكومة الالكترونية من اجل التنمية في العراق على المستوى الوطني والمحلي بما يتماشى مع استراتيجية التنمية الوطنية العراقية والأهداف الانمائية العراقية وخطة التنمية الوطنية وكالاتي:

اولاً: المبادرات المتخذة لتطبيق الحكومة الالكترونية في العراق

نتيجة للجهد المستمر والمتبادل على المستوى الوطني والذي يتم من قبل اللجنة الوطنية للحكومة الإلكترونية لتوفير الاستراتيجيات والسياسيات والبيئة المناسبة لمشاريع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات منذ المؤتمر الدولي الأول للحكومة الإلكترونية والذي عقد في شهر كانون الأول عام ٢٠٠٩ في بغداد فقد تم اتخاذ وتطبيق عدة مبادرات لبرنامج الحكومة الإلكترونية من **أهمها**:

١. صياغة وإطلاق الاستراتيجية العراقية للحكومة الإلكترونية وخطط العمل لها للأعوام ٢٠١٢ - ٢٠١٥.

٢. عقد برنامج تدريب المدربين على الحكومة الإلكترونية والذي شهد بداية عملية حيوية لبناء قدرات الحكومة الإلكترونية.

٣. اطلاق بوابة العراق للحكومة الإلكترونية عبر الأنترنيت والتي تحوي الخدمات المعلوماتية والتفاعلية (www.egov.gov.iq).

٤. صياغة وإطلاق إطار التخاطب البيني العراقي والتصحيح المعماري للمؤسسات الوطنية والتي تتضمن المعايير الفنية والدلالية .

٥. صياغة اطر التوجه الاستراتيجي للحكومات المحلية الإلكترونية وقيادة تطوير استراتيجيات لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وخطط عملها لمحافظتين الكترونيتين.

٦. تطوير استراتيجيات مؤسسة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وخطط التحول لها متضمنة الصحة الإلكترونية والتربية والتعليم الإلكتروني والخدمات البلدية الإلكترونية والسجلات الشخصية الإلكترونية للمواطنين .

ثانياً: تطبيق جزئي للحكومة الإلكترونية في بعض الوزارات

١ -وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق

يؤدي قطاع التعليم العالي في العراق دورا كبيرا ومميزًا في إحداث التنمية الشاملة على مختلف الصعد والمجالات ،وحقق التعليم العالي في العراق من حيث تنوع البرامج الدراسية وأنماط التعليم والتعلم التي تحكم النوع والكم ،والتوسع في مؤسسات التعليم العالي وعلى الرغم من محدودية الإمكانات المادية والبشرية في العراق إلا إن التعليم العالي يقع ضمن أولويات اهتمامات الدولة لما له من دور في الارتقاء بمستوى حياة المواطن الاقتصادية والاجتماعية والمعرفية.

شهد قطاع التعليم العالي في العراق خلال العقدين السابقين تطورا ونموا ملحوظين تؤكده الزيادة في عدد مؤسسات التعليم العالي واعداد الطلبة المسجلين واعضاء هيئة التدريس واعضاء الهيئة الادارية والزيادة في حجم الانفاق والدعم الحكومي لهذا القطاع التعليمي الهام. واستنادا إلى ما تقدم ونتيجة للتطورات التي حدثت في قطاع التعليم العالي للمحافظة على نوعية التعليم العالي المقدم تطلبت المرحلة القادمة اعادة النظر في قانون الجامعات الرسمية

والجامعات الخاصة وقانون التعليم العالي، وبعد صدور القانون الجديد لتعليم العالي رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٩ م ، أصبحت بموجبه الجامعات العراقية تتمتع بمزيد من الاستقلالية في الشؤون الإدارية والمالية، وبموجب القانون الجديد للتعليم العالي ثم استحداث وحدات ادارية جديدة في الهيكل التنظيمي للوزارات هي:

- وحدة السياسات والتخطيط التي تتولى بموجب القانون الجديد المهام جمع البيانات والمعلومات الخاصة بقطاع التعليم العالي واجراء الدراسات لدعم اعمال المجلس وغيرها من المهام التي وردت في القانون.
- وحدة تنسيق القبول الموحد حيث تتولى هذه الوحدة تنظيم قبول الطلبة في الجامعات الرسمية وفقا للأسس التي يقرها مجلس التعليم العالي.

لقد أولت الوزارات اهتماما خاصا بالتعليم العالي كي يتصدر أولوياتها الوطنية، وانصب هذا الاهتمام على متابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لقطاع التعليم العالي والبحث العلمي للسنوات (٢٠٠٧ – ٢٠١٢) للمحافظة على الصورة المشرقة لتعليم العالي ومخرجاته وتعزيز مقدرته التنافسية وتمكينه من استيعاب اكبر عدد ممكن من الشباب في الجامعات العراقية وفق منظومة اهداف تنسجم والاهداف الوطنية.

وبالرغم من التحديات الكبيرة التي واجهت مسيرة التعليم العالي في العراق ،إلا نه تمكن من تحقيق إنجازات كمية ونوعية في هذا القطاع ، اذ تم وضع الإجراءات المناسبة لتحسين دوره ليحقق نقلة نوعية ذات جودة عالية تتناسب والتطورات الحديثة التي استوعبتها المؤسسات التعليمية العراقية، وبفضل المبادرات المتنوعة فانه تم التصدي بواسطتها للحد من قوة هذه التحديات وإضعافها وتحويلها لتحقيق الاستراتيجية الوطنية الشاملة لقطاع التعليم العالي في العراق. وقد أظهرت مؤشرات الأداء الرئيسية في استراتيجية التعليم العالي نمواً وتطوراً ملحوظين من خلال نسبة الالتحاق بالتعليم العالي للذكور والإناث في برنامج القبول العادية وبرامج التعليم الموازي إضافة إلى الزيادة المضطردة في أعضاء الهيئة التدريسية والدعم الحكومي المقدم

لمؤسسات التعليم العالي الرسمية والإقبال على التوسع في الجامعات الخاصة (القطاع الخاص) .هذا وقد اصبح دور العراق التعليمي دورا فاعلا في المنطقة لما عرف عن نظامها التعليمي من جودة عالمية جعله محط أنظار وإعجاب المنطقة، وهذا يعكس إعداد الطلبة المسجلين في الجامعات العراقية ، وتتبنى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي استراتيجية حديثة لتطوير قطاع التعليم لتسهيل عملية تقديم خريجي طلبة الإعدادية الى الجامعات والمعاهد عن طريق الأنترنت إضافة إلى تسهيل عملية تقديم الاعتراضات من قبل الطلبة على نتائج القبول المركزي وتعديل الترشيحات وهي خطوة جديرة بالرعاية من قبل الوزارات لتعميم تطبيق الحكومة الإلكترونية على جميع الوحدات التابعة لها بينها وبين طلبتها وبينها وبين المؤسسات الحكومية الأخرى . (www.mutah.edu.jo/dar/seysat.doc)

٢ -الحكومة الإلكترونية بالنسبة لوزارة الداخلية

تعد الحكومة الإلكترونية في العراق الان في بداية مراحلها الاولى وهي النشر والإعلان والدعاية، والمهمة الآن الاعلان عنها في المواقع الإلكترونية التابعة لوزارة الداخلية وكذلك بوابة العراق الإلكتروني الذي يقدم لها شرح عن عمل هذه الدوائر والخدمات التي تقدمها للمواطنين ، أما المرحلة الثانية فهي الظهور أي تقديم الخدمات مثل تقديم الاستمارات الالكترونية الخاصة بالخدمات المراد تقديمها للمواطنين ، ففي وزارة الداخلية حينما يريد المواطن ملئ استمارة معينة فانه يمكن إرسالها عن طريق الانترنيت او البريد الالكتروني او الهاتف وبعدها تكون الاجابة عنها وتحديد مواعيد الاستلام او المراجعة، وبعد إن تقدم الخدمة كاملة وتصل المعاملة الى الحد النهائي تكون الخدمة الإلكترونية قد اكتملت بشكل نهائي . إن الهدف الأساس من المشروع هو خدمة المواطن، أما الهدف الآخر هو تسهيل المعاملات بين الدوائر والوزارات أي ان المخاطبات الرسمية بين الدوائر الحكومية تجري عن طريق البريد الالكتروني الرسمي الخاص بكل دائرة. إن مشروع الحكومة الإلكترونية مهم للغاية بالنسبة لوزارة الداخلية،

اذ إن (٧٠٪) من الخدمات التي يحتاجها المواطن تقدمها وزارة الداخلية مثل الجوازات والجنسية وبطاقة السكن والمرور في تسجيل المركبات وإجازات القيادة ، وهذه الخدمات عادة ما تكون على تماس مباشر مع المواطن، وهي تقدم عن طريق المواقع الإلكترونية الخاصة بهذه المديريات (http://www.ictmoi.com) .

ثالثاً: عوامل نجاح تطبيق الحكومة الإلكترونية في العراق (https://doc.google.com)

هنالك بعض العوامل الواجب اتباعها لإنجاز عملية تطبيق الحكومة الإلكترونية في العراق **اهمها**:

١) تفعيل دور اللجان التوجيهية الوطنية للحكومة الإلكترونية .

٢) تطوير الكوادر الفنية العاملة في مجال الخدمات الالكترونية لدى جميع الدوائر والمؤسسات الحكومية بما ينسجم مع المشاريع من خلال التدريب .

٣) توفير الخبرات اللازمة في مجال الأعمال وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

٤) التعاون الإيجابي المثمر فيما بين المؤسسات الحكومية في عمليات اتخاذ القرار فيما يتعلق بالحكومة الإلكترونية.

٥) إدامة وضمان استمرارية تطبيق استراتيجية الحكومة الإلكترونية انسجاما مع استراتيجيات القطاع العام والبرامج.

٦) التزام كافة الدوائر الحكومية بالسياسات والمقاييس والمعايير الفنية الخاصة بالحكومة الإلكترونية.

٧) زيادة انتشار خدمات الأنترنيت وتوفير الحواسيب.

٨) الترويج والنوعية في استخدام الخدمات الإلكترونية .

رابعاً: مراحل الانتقال السليم من الادارة التقليدية الى الالكترونية

من الناحية التقليدية، يستغرق التفاعل بين مواطن أو شركة تجارية أو دائرة حكومية وقتا ليس بالقليل في مكتب حكومي. لكن مع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات السريعة فانه من الممكن تحديد مراكز خدمة أقرب إلى العملاء. فقد تتكون هذه المراكز من كشك غير مراقب من قبل الجهة الحكومية، أو كشك الخدمة تقع على مقربة من العميل، أو استخدام جهاز كمبيوتر شخصي في المنزل أو المكتب.

ويحتاج التحول إلى الإدارة الإلكترونية إلى عدة مراحل كي تتم العملية بشكل يحقق الأهداف المنشودة ، ومن تلك المراحل ما يلي (القدوة، مصدر سابق،ص١١٠ -١١١) :

١ - قناعة ودعم الادارة العليا بالمنشاة

يتعين على المسؤولين بالمنشاة إن يكون لديهم القناعة التامة والرؤية الواضحة لتحويل جميع المعاملات الورقية الى الكترونية كي يقدموا الدعم الكامل والإمكانيات اللازمة للتحول الى الإدارة الإلكترونية.

٢ - تدريب وتأهيل الموظفين

يشكل الموظف العنصر الأساسي للتحول إلى الإدارة الالكترونية ، لذا لابد من تدريب وتأهيل الموظفين كي ينجزوا الاعمال عبر الوسائل الإلكترونية المتوفرة ، وهذا يتطلب عقد دورات تدريبية للموظفين او تأهيلهم على راس العمل .

٣ - توثيق وتطوير إجراءات العمل

من المعروف إن لكل منشأة مجموعة من العمليات الإدارية أو ما يسمى بإجراءات العمل ، فالبعض من تلك الإجراءات غير مدون على ورق او إن بعضها مدون منذ سنوات طويلة ولم يطرأ عليها أي تطوير ، لذلك لابد من توثيق جميع الإجراءات وتطوير القديم منها كي تتوافق مع كثافة العمل ويتم ذلك من خلال تحديد

الهدف لكل عملية ادارية تؤثر في سير العمل وتنفيذها بالطرق النظامية ،مع الأخذ بالاعتبار قلة التكلفة وجودة الانتاجية .

٤ -توفير البنية التحتية للإدارة الإلكترونية

يقصد بالبنية التحتية أي الجانب المحسوس في الادارة الالكترونية من تامين اجهزة الحاسب الالي وربط الشبكات الحاسوبية السريعة والاجهزة المرفقة معها وتامين وسائل الاتصال الحديثة .

٥ -البدء بتوثيق المعاملات الورقية القديمة الكترونياً

يجب حفظ المعاملات الورقية القديمة والمحفوظة في الملفات الورقية بصورة الكترونية بواسطة الماسحات الضوئية(scanners) وتصنيفها ليسهل الرجوع اليها على سبيل المثال :احدى الجهات الحكومية لديها اكثر من (٤٢)مليون مستند ورقي ،تم تحويل (٧٠٪) إلى مستند الكتروني.

٦ -البدء ببرمجة المعاملات الأكثر انتشارا

البدء بالمعاملات الورقية الأكثر انتشارا في جميع الاقسام وبرمجتها الى معاملات الكترونية لتقليل الهدر في استخدام الورق ،فعلى سبيل المثال نموذج طلب اجازة يطبق في جميع الاقسام بلا استثناء ،فمن الأفضل البدء ببرمجته وتطبيقه .

خامسا: بوابة العراق للحكومة الالكترونية

هي نافذة لاستعمال التقنية المعلوماتية في تسهيل معاملات المواطنين والشركات الاستثمارية. وأطلق رئيس مجلس الوزراء العراقي، في الـ١١ من حزيران عام ٢٠١٥ ، الحملة الوطنية لتبسيط الإجراءات الحكومية باستعمال التقنيات المعلوماتية تحت شعار (حكومتكم في خدمتكم). وكانت الحكومة أطلقت قبل مدة مشروع الحكومة الإلكترونية، وهو عبارة عن نظام حديث يعتمد على استخدام الشبكة العنكبوتية العالمية، الإنترنت، في ربط مؤسسات الدولة بعضها ببعض، وربط مختلف خدماتها

بالمؤسسات الخاصة والجمهور عموماً، ووضع المعلومة في متناول الأفراد وذلك لخلق علاقة شفافة تتصف بالسرعة والدقة وتهدف للارتقاء بجودة الأداء.

(http://www.qanon302.net/news/2015))

- **لماذا أنشئت بوابة الحكومة الإلكترونية العراقية؟**

أنشئت بوابة الحكومة الإلكترونية لتوفر الوقت على المستخدمين والاستفادة من سهولة استخدام الإنترنت وفعاليتها، بالإضافة إلى التأكد من أن المعلومات الخاصة بالخدمات المقدمة من قبل المؤسسات الحكومية المختلفة كلها موحدة.

- **ما هو الهدف من بوابة الحكومة الإلكترونية العراقية؟**

تهدف البوابة إلى توفير مصدر إلكتروني رسمي للمعلومات عن الخدمات التي تقدمها الحكومة العراقية. كذلك تهدف البوابة إلى ترسيخ العلاقة التفاعلية بين الحكومة والمستخدم، وتوفير المركزية الضرورية لتنظيم وتقديم المعلومات من قبل المؤسسات الحكومية جميعها. حيث تم تصميم حل تقني متقدم مبني على استخدام شبكة الأنترنت، لإيصال المعلومات والخدمات إلى المستخدمين بالدقة والسرعة المتوقعتين

- **ما هي بوابة الحكومة الإلكترونية العراقية؟**

تعد البوابة الإلكترونية إحدى المكونات الأساسية لبرنامج الحكومة الإلكترونية في العراق، والموقع الرسمي للحكومة العراقية على الشبكة المعلوماتية بحيث تمكن المواطنين ورجال الأعمال وموظفي الحكومة من البحث وإيجاد معلومات عن الخدمات التي تقدمها الحكومة العراقية باللغتين العربية والإنجليزية، على مدار الساعة.

- **ما نوع الخدمات التي تقدمها بوابة الحكومة الإلكترونية العراقية؟**

تقوم البوابة الإلكترونية بتقديم جميع المعلومات اللازمة للحصول على أية خدمة مثل الوثائق المطلوبة، الإجراءات، موقع تقديم الخدمة، الرسوم و الطوابع، الوقت المتوقع لإكمال الخدمة، ملخص الخدمة، والتوجيهات.

- **خدمات المواطنين**

يوفر قسم خدمات المواطنين البوابة الإلكترونية للمواطنين العراقيين. حيث يتضمن المعلومات والخدمات التي يحتاجونها من خلال ربط المواطنين بالدوائر الحكومية المعنية، وتوفير المعلومات على الأنترنت عن الخدمة المطلوبة. وسوف يجد هنا مقدم الطلب جميع المعلومات ذات الصلة، والمستندات المطلوبة، والاستمارات، ووصلات ومعلومات الاتصال على الخدمات التي تقدمها الإدارات الحكومية المختلفة(http://www.egov.gov.iq)-.

يرى الباحثون انه على الرغم من الجهود الكبيرة المبذولة من قبل الحكومة العراقية في تهيئة وتوفير البوابة الإلكترونية لكي تخدم ثلاثة قطاعات رئيسية، هي: المواطنين والأعمال والوزارات والدوائر الحكومية وموظفي الدولة، فان هنالك معوقات كثيرة تعترض سبيل نجاح تطبيق هذا المشروع بالسرعة المكنة، والمواطن والجهات الأخرى لا تشعر بوجود هذا المشروع على ارض الواقع بسبب عدم الوعي التكنلوجي وعدم توفر الثقافة العامة لدى الجهات المستخدمة بأهمية هذه الخدمات.

الاستنتاجات والتوصيات

يمكن التطرق الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها هذا البحث:

أولاً: الاستنتاجات

١) جاءت الحكومة الإلكترونية نتيجة لتحولات متعددة كان لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحظ الأوفر فيها وهي تؤدي نفس مهام الحكومة التقليدية لكن من خلال نمط الكتروني موحد.

٢) تعدد الأهداف من خلال تطبيق هذا المسعى حيث تتمحور حول التقليل من التعقيدات الادارية وتدعيم الشفافية والسرعة والسهولة في المعاملات .

٣) يستلزم تطبيق مشروع الحكومة الإلكترونية توفير البنية التحتية الأساسية لقيامه المتمثلة في جملة من المتطلبات، كتوفير شبكة الاتصالات ،الحاسوب الألي ،انتشار الأنترنيت والتشريعات المختصة في هذا المجال والعنصر البشري المؤهل وغيره.

٤) هنالك بعض المعوقات التي تحول دون تحقيق تطبيق الحكومة الإلكترونية بالإضافة الى عدم توفير البنية الأساسية هنالك محدودية أعمال التوعية والشعور بأهمية هذا المشروع وتفعيل ادارة المعرفة وعدم تقديم الدعم اللازم المتعلق باسعارالعتاد الإلكتروني وأجهزة الاتصالات وغيرها.

٥) ان الحكومات في اغلب بلدان العالم تعتبر اكبر مجهز ومحصل للمعلومات. ويتمثل احد ابرز أدوارها الكبيرة في تجهيز البيانات العامة بأسلوب التجهيز الاحتكاري.

٦) هنالك جملة من العقبات تحول دون تحقيق مشروع الحكومة الإلكترونية في العراق أهمها عدم استكمال البنية التحتية الاتصالات ،محدودية انتشار الأنترنيت والجانب التشريعي المتخصص في هذا المجال.

ثانياً: التوصيات

١) ضرورة الاستثمار الفعال في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتوفير البنية التحتية اللازمة لبناء حكومة الكترونية قوية الأركان والذي يتطلب انتشار الانترنيت ،وتوفير التشريعات الراعية لهذه التكنولوجيا وتنمية وتأهيل العنصر البشري للتكفل بمجمل القضايا التقنية المتولدة عن الاستخدامات الرقمية ضمن النظام الإلكتروني المتميز.

٢) ضرورة العمل على تشجيع وتوعية المواطنين على فوائد ومزايا هذه التقنيات وتقديم التسهيلات الضرورية لهم بخصوص تكاليف اقتناء الأجهزة اللازمة كما حصل في بعض الدول في العالم.

٣) إن مجالات الأعمال المختلفة اليوم هي في حاجة ملحة اكثر من أي وقت مضى ، وذلك للاستفادة القصوى من هذه التقنيات والانخراط في الاقتصاد الرقمي بفضل ما يوفره لها من سهولة وسرعة في اجراء التعاملات المحلية والدولية وباقل جهد وتكاليف.

٤) ضرورة ان تقوم بلدان العالم بالاستفادة من العولمة في مجال تقنية المعلومات بحيث تستفيد بعضها من البعض الأخر من خلال التجارب والمشاريع والبرامج التي مرت بها في هذا المجال.

٥) ضرورة إجراء البحوث والدراسات حول موضوع الحكومات الإلكترونية في العديد من بلدان العالم بغية الوصول إلى أساليب تطبيق الحكومة الإلكترونية في تلك البلدان خدمة للبشرية بشكل عام وحالة التقدم والتطور الذي يشهده العالم المعاصر.

٦) ضرورة ان يتخذ العراق الخطوات المتسارعة والجدية في إيجاد الحلول للمعوقات ، لاسيما في ظل انضمامه المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة ، وتطلعاته الواعدة باستضافة الشركات الأوربية والإقليمية المتعددة للعمل في المشاريع الاستثمارية والتنموية .

مصادر الكتب

١) أيفرام تورمان: "نظم دعم الإدارة :القرارات ونظم الخبرة" ، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٠.

٢) بهاتناغار، راجيف تشاولا وسبهاش: ((بهومي :التسليم المباشر لسندات ملكية الأراضي في كارنا تاكا الهند))ديكان هيرالد (الهند)،٢٠٠١، صحيفة "الانديات اكسبرس "حزيران/يوينو ،٢٠٠١

٣) الجابري ، محمد عايد: "الاقتصاديات في الفكر المعاصر "، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت، ١٩٩٧.

٤) جاري شنادير:"التجارة الإلكترونية"، دار المريخ ،الرياض ، المملكة العربية السعودية ،٢٠٠٨

٥) جرجيس، جاسم محمد: "واقع صناعة تكنولوجيا المعلومات "، عمان ، ٢٠٠١

٦) حبش، علي : "العولمة والبحث العلمي ":ملحق الأهرام الاقتصادي ، ١٩٩٨

٧) الحجازي، عبد الفتاح بيومي: "الحكومة الإلكترونية بين الواقع والطموح"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية ، مصر، ط١، ٢٠٠٨

٨) الحلو، ماجد راغب :"علم الإدارة العامة "، مصر ، ١٩٨٨

٩) الخضري ، محسن احمد ،"اقتصاد المعرفة "، القاهرة ، ط١، ٢٠٠١

١٠) السالمي ، علاء عبد الرزاق ،السليطي ، خالد أبراهيم : "الإدارة الإلكترونية"، دار وائل لنشر ، عمان الأردن ، ٢٠٠٦

١١) السعيد ،جمعة: "الأداء المالي لمنظمات الأعمال :التحديات الراهنة"، دار المريخ، الرياض ، ٢٠٠٠

١٢) سلمان، جمال داود، "اقتصاد المعرفة " ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن، ط١، ٢٠٠٩

١٣) عبد الواحد ، سيد عطيه :" الآثار الاقتصادية و الاجتماعية للمعلومات"، دار النهضة العربية ، مصر ١٩٩٥

١٤) عمر، نوال محمد:" الفيديو والناس"، كتاب الهلال، العدد ٤٧١، القاهرة ، ١٩٨٨

١٥) القدوة، محمود :"الحكومة الإلكترونية والإدارة المعاصرة"، دار أسامة لنشر، عمان، الأردن ، ٢٠٠٩

١٦) المبيضين ، صفوان : "الحكومة الإلكترونية"، دار اليازوري، عمان ،الأردن، ط١، ٢٠١١

١٧) مصطفى، هالة:" العولمة دور جديد للدولة"، في السياسات الدولية، العدد ١٣٤، القاهرة ، ١٩٩٨

١٨) المهتدي ، سوسن زهير :" تكنولوجيا الحكومة الإلكترونية"، دار أسامة ، عمان ، الأردن ،٢٠١١

١٩) نجم ، عبود نجم :" أدارة الابتكار :المفاهيم والخصائص والتجارب الحديثة"، دار وائل لنشر والتوزيع ،ط١، ٢٠٠٣

٢٠) ياسين ،سعد غالب:" الإدارة الإلكترونية"، دار اليازوري العالمية ، عمان، الأردن ، ٢٠٠١.

المواقع الإلكترونية

1) local host/G:/الإلكترونية الحكومة.mht
2) local host/G:/الإلكترونية مفهومها ونطاقها الحكومة.mht
3) www.pacindia .gov/default
4) whttps://doc.google .com
5) www.moict.gov.jo.
6) http//www.Alijamaa.com/abonanass 1/htm.
7) second.int .egov.conf @ yahoo.com
8) second.int .egov.conf @ gmail.com
9) www.egov.gov.iq
10) mohe @mohe.gov.jo
11) http://www.ictmoi.com

الفصل السادس

دور نظام التشغيل الإلكتروني في رفع كفاءة وفاعلية أداء الرقابة المخزنية

دور نظام التشغيل الإليكتروني في رفع كفاءة وفاعلية أداء الرقابة المخزنية[1] (تطبيق برنامج اليكتروني مقترح في عينة من مخازن جامعة المثنى)

المخلص

تهدف غالبية الوحدات الحكومية إلى تطوير أدواتها ووسائلها الإدارية والتكنلوجية لأغراض تحسين كفاءة أدائها من خلال تحديث وظائفها الإدارية المتمثلة في التنظيم والتخطيط والرقابة والمتابعة. وحينما تحقق الوحدات الحكومية هذا المستوى من الطموح فأنها بالتأكيد ستنجح في تحقيق أهدافها الأخرى المنشودة للحفاظ على موارها المالية والمادية بمختلف أنواعها والسيطرة على أنشطتها وذلك من خلال تقوية وتدعيم الرقابة الكفؤة والفعالة على جميع أنشطتها وعملياتها.

يتمثل احد ابرز الوسائل الكفؤة والحديثة لتحقيق هذا الهدف هو تطبيق نظام التشغيل الإليكتروني للبيانات المالية والمخزنية في المخازن، وذلك لان نظام التشغيل الإليكتروني يعد من اهم الوسائل الحديثة المستخدمة في إدخال البيانات المالية والمخزنية وتشغيلها ومن ثم إخراجها بوصفها ناتج عمل اليكتروني يستخدم في عملية اتخاذ القرارات المتنوعة .اذ تتمتع هذه الوسائل الحديثة بخاصية الدقة في المعالجة والسرعة في الإنجاز، فضلا عن أنها تجسد بشكل مباشر الخصائص النوعية للمعلومات المخزنية .

---

[1] إعداد الباحثان: أ.د. سعود جايد مشكور العامري، م. خالد مهدي صالح - جامعة المثنى.

وبناءا على ذلك تهدف هذه الدراسة للإجابة عن أسئلة متعددة أهمها ما هو مفهوم نظام التشغيل الإليكتروني، وما مدى استخدامه للبيانات المالية والمخزنية من قبل الوحدات الحكومية ؟ ما هو الأسلوب المتبع في إدخال البيانات المخزنية على الحاسوب؟ وما مدى تأثير نظام التشغيل الإليكتروني على كفاءة وفاعلية الرقابة المخزنية في الوحدات الحكومية ؟

استخدم في هذه الدراسة برنامج اليكتروني يمكن تطبيقه في احد مخازن كليات جامعة المثنى (مخزن كلية الإدارة والاقتصاد) بوصفه عينة حول علاقة نظام التشغيل الإليكتروني بكفاءة وفاعلية الرقابة المخزنية، وقد استنتجت الدراسة ان استخدام نظام التشغيل الإليكتروني للبيانات المخزنية يوفر السرعة والدقة في الإنجاز وتقليل حالات الخطأ والغش وزيادة كفاءة فاعلية الرقابة على أنشطة الوحدة الحكومية. وأخيرا أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة القصوى من مميزات نظام التشغيل الإليكتروني في معالجة البيانات المخزنية والمالية والرقابة عليها وذلك من خلال توفير الأدوات اللازمة والكوادر البشرية المدربة تدريبا نظريا وعمليا .أن التفريق بين الرؤية والرسالة قد تكون مهمة صعبة وغير واضحة ويبدو ذلك عند استعراض الفوائد التي تجنى من كليهما فما يذكر من فوائد للرؤية قد يذكر أيضا للرسالة.

ولكن رون روبنسون (Ron Robinsons) يقدم تمييزا مفيدا بين الرؤية والرسالة فيقول أن الرؤية هي (صورة المستقبل) بينما الرسالة تتكلم عن أهداف المنظمة التي توصلها تباعا إلى الرؤية. وعلى أساس ذلك ترسم الرؤية ما تريد المنظمة أن تكون عليه بينما تتضمن الرسالة الأهداف اللازمة لبلوغ تلك الصورة تباعا، وإذا ما شبهنا الرسالة والرؤيا برحلة من مكان لآخر فإن الرسالة هي الرحلة بمحطاتها المختلفة من نقطة البداية إلى النهاية أما الرؤية فهي المحطة النهائية التي تنتهي عندها هذه الرحلة.

المقدمة

لقد أنعكست تكنلوجيا المعلومات التي يشهدها العالم المعاصر بدرجة عالية على أسلوب وسلوكيات القطاعات الحكومية كافة، فالأسلوب والمنهج الذي تمارسه هذه القطاعات ومنها الوحدات الحكومية تغير إلى درجة أدت إلى إغناء التفكير البشري وطريقة وأسلوب التعامل مع البيانات ومعالجتها، اذ ان هذه الثورة أصبحت أوسع واسرع بكثير من الثورة الصناعية التي شهدها العالم خلال القرن الثامن عشر، كما إن الثورة المعلوماتية لم تكن ظاهرة وقتية تزول بزوال الأسباب التي أدت إلى ظهورها، وإنما تمثل حقيقة باقية ومتطورة. لقد تعدى اليوم علم الحاسوب من مرحلة القبول عند الأفراد والوحدات الحكومية إلى مرحلة المعرفة والتعمق في الاستخدام، وأصبح معظم الاقتصادات في العالم يعتمد على ركائز عدة من ابرزها تكنلوجيا المعلومات ونظم المعلومات الإليكترونية. وعليه فان العديد من الوحدات الحكومية والخاصة اصبح يستخدم اليوم الحاسوب في تشغيل البيانات المالية والمخزنية، مما ينعكس على رفع كفاءة وفاعلية الرقابة المخزنية، ومما لا شك فيه أنه لا يوجد فرق بين مفاهيم الرقابة في حالة فحص وتدقيق السجلات المخزنية يدويا أو عند استخدام الحاسوب، كما ان معايير التدقيق والرقابة الدولية والمحلية وميثاق السلوك المهني والمسئولية القانونية وأساليب تجميع الأدلة الموضوعية ستتبع كما هي متعارف عليه بين المدققين والمهنيين، وبالرغم من ذلك يوجد اختلاف في بعض الطرائق والبرامج التي تلائم تنفيذ الرقابة في نظام التشغيل الإليكتروني.

يتضمن هذا البحث ثلاثة محاور رئيسية لتغطية هذا الموضوع والخروج بنتائج وتوصيات مهمة، الأول يتناول نظام التشغيل الإليكتروني للبيانات المالية والمخزنية ، والثاني يتطرق إلى كفاءة وفاعلية الرقابة المخزنية ، أما الثالث فيشمل تطبيق نظام التشغيل الإليكتروني في المخازن، وأخيرا الاستنتاجات والتوصيات.

أهمية البحث

تنطلق أهمية البحث من الاتي:

- يعد نظام التشغيل الاليكتروني في المخازن احد ابرز المتغيرات المعاصرة التي تؤثر بصورة مباشرة على العمل المهني للمحاسبة من حيث سرعة إنجاز العمل والدقة واكتشاف الأخطاء، ومن ثم يؤدي إلى خدمة إدارات المخازن وعمليات التدقيق الجارية فيها بهدف الحفاظ على الموجودات المخزنية من التلاعب والضياع.
- يؤدي استخدام نظام التشغيل الاليكتروني في المخازن إلى تطوير عمل الإدارة المخزنية من حيث مواكبتها لتكنلوجيا المعلومات وبما يجعل هذه الإدارة ذات علاقة بالعلوم الأخرى.
- تعتمد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة المخزنية على مدى تأثير نظام التشغيل الإليكتروني للبيانات المخزنية المستخدم في الوحدات الحكومية في تطوير هذا النظام وتحسينه.

مشكلة البحث

يعاني اغلب أمناء المخازن في الوحدات الحكومية من صعوبة السيطرة المخزنية والرقابة على المخازن من نواحي عديدة قد تؤدي إلى الإخلال بسير العمل في المخازن وحصول أخطاء في كميات المواد وقيمها، وتتمثل ابرز هذه الصعوبات في معرفة الوارد المخزني والصادر المخزني للمواد الموجودة في المخازن، ومن ثم معرفة الرصيد النهائي سواء أكان لكل مادة أو على مستوى جميع المواد ، كذلك صعوبة إجراء الجرد السنوي بصورة دقيقة، الأمر الذي يؤدي إلى حصول مشاكل في عملية إعداد التقارير النهائية وتجهيزها لأغراض الرقابة المخزنية الداخلية والخارجية من حيث الوقت والدقة. **وبناءا على ذلك يمكن صياغة المشكلة على شكل الأسئلة الآتية:**

- هل يواجه أمين المخزن صعوبة في معرفة المواد الواردة إلى المخزن من لجنة المشتريات؟

- هل يواجه أمين المخزن صعوبة في معرفة المواد الصادرة والمجهزة لكل قسم من أقسام الوحدة؟
- هل يعاني أمين المخزن من التوقيع على براءة الذمة للموظف في حالة نقله من مكان إلى اخر وذلك لعدم التأكد من كمية وعدد المواد المسجلة بذمته؟
- هل لدى أمين المخزن قدرة على مراقبة المشتريات من حيث التاريخ والأسعار ومنع لجنة المشتريات من التلاعب بسعرها؟
- هل ان التقرير الذي يعده أمين المخزن دقيق وليس فيه مشاكل ويتم إعداده في الوقت الملائم عند إجراء الجرد السنوي للرقابة الخارجية.
- هل يتمكن أمين المخزن من معرفة كمية إعادة الطلب على المواد التي تنفد من المخزن؟
- هل تواجه أمين المخزن صعوبة في التعامل مع البيانات الورقية للحصول على التقارير اللازمة للجهات المسؤولة؟
- هل يمكن معرفة ما هو مجموع المبالغ التي صرفت لكل مادة معينة؟

أهداف البحث

يهدف البرنامج الإليكتروني إلى تحقيق الأهداف الآتية:

١. إعطاء ترميز لكل مادة من المواد المتوفرة في المخزن بما يسهل السيطرة عليها ومراقبة حركتها.

٢. يمكن إجراء جرد للمواد المجهزة لكل قسم من الدائرة وبذلك يمنع ضياع أي مادة من المواد.

٣. يمكن مراقبة المشتريات لكل مادة مستلمة من قبل لجنة المشتريات اذ يسجل تاريخ ومبلغ شرائها وبذلك يمنع لجنة المشتريات من التلاعب بسعرها.

٤. إظهار اسم الشخص المستفيد من خلال ترميز خاص لمعرفة ما مستلم من مواد مخزنية بذمته ولعدة سنوات لكي تسهل عملية تزويده ببراءة الذمة(إخلاء عهدة) ومعرفة كل ما مستلم من مواد بذمته من خلال سجلات الإخراج ، فاذا أراد أي

موظف براءة ذمة من الدائرة فالبرنامج الإليكتروني لديه القدرة على استخراج جميع المواد المستلمة من قبله وموثقة في أي يوم تم الاستلام لكي يمكن تزويد براءة الذمة.

٥. تزويد الرقابة الداخلية بالتقرير الذي يتضمن المبلغ الإجمالي السنوي لمصروفات الوحدة وكيف تم صرف هذا المبلغ.

٦. يمكن أجراء جرد لأي مادة في المخزن التي تم شرائها خلال سنة معينة وكيف وزعت على الأقسام ومن الذي أستلمها من الموظفين.

٧. تزويد تقرير بالفرز على مستوى المواد في حقل معين لمعرفة كمياتها في المخزن والمتبقي منها.

٨. تجهيز جرد سنوي سريع ودقيق إلى الرقابة الخارجية بالمواد الواردة للمخزن والمواد الصادرة منه وكيف تم توزيعها على الأقسام ومن الذي استلمها.

٩. تزويد تقرير الى قسم الحسابات حول مجموع المبالغ التي تم الشراء لكل مادة وهذا ما نسميه بتبويب المبلغ المخصص الى الدائرة كل سنة (أي تقسيم المبلغ الى ابواب وكل مادة لها باب معين للصرف لتنظيم عملية الشراء) بحيث يمكن معرفة هل تجاوز حد الشراء لمادة معينه ام لا ويستفاد من هذا التقرير الرقابة الداخلية والخارجية.

فرضية البحث

يعمل نظام التشغيل الاليكتروني على تحسين كفاءة أداء الرقابة المخزنية من خلال تزويد الإدارة والجهات الرقابية الداخلية والخارجية بالتقارير المتنوعة ذات المحتوى المعلوماتي الملائم لاتخاذ القرارات.

مناهج البحث

تعتمد المنهجية العلمية للبحث على منهجين علميين من البحث العلمي في المخازن هما:

- المنهج الاستنباطي: يعتمد على تحليل الاطار العام للموضوع من خلال عرض المعلومات التي يمكن تطبيقها في المخازن استنادا للمفاهيم والمصطلحات والمبادئ العامة ومن ثم استخلاص القواعد والطرائق اللازمة للتطبيق وذلك من خلال الاعتماد على عدد من المراجع العربية سواء كانت كتب أو مجلات علمية دولية أو أبحاث أو دراسات منشورة وكذلك أجراء المقابلات الشخصية بشكل محدود .
- المنهج الاستقرائي : يتم تطبيق هذا المنهج في مجال المخازن ، اذ يتطلب القيام بتجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر من خلال استخدام البرنامج الإليكتروني في مجال الرقابة المخزنية وذلك بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها لاختبار الفرضيات .

ان ما يميز هذا البحث عن غيره من الأبحاث والدراسات التي اطلع عليها الباحثان والتي أجريت في مجال نظام التشغيل الإليكتروني هو انه بني على أساس إمكانية تطبيق نظام التشغيل الإليكتروني للبيانات المخزنية وكفاءة أداء الرقابة المخزنية، ثم البحث عن وجود اثر لهذا النظام على كفاءة أداء الرقابة المخزنية وذلك من خلال تطبيق هذا النظام على عينة من المخازن في الوحدات الحكومية العراقية، بينما بعض الدراسات والأبحاث الأخرى كانت تبحث في مجال اثر استخدام الحاسوب أو نظام التشغيل الإليكتروني على المراجعة والتدقيق ونظام الرقابة المخزنية من وجهة نظر استقصائية وليس من منظور التطبيق الفعلي لأنظمة التشغيل الإليكترونية.

المبحث الأول
نظام التشغيل الإليكتروني

يتطرق هذا المبحث الى نظام التشغيل الاليكتروني من حيث المفهوم والمزايا واساليب الرقابة في ظل التشغيل الاليكتروني للبيانات.

مفهوم نظام التشغيل الاليكتروني

يمثل نظام التشغيل الاليكتروني مجموعة الأجهزة والبرامج الإليكترونية التي يتم استخدامها في تخزين البيانات وتحويلها الى معلومات وتخزين هذه المعلومات لحين استخدامها بواسطة المستخدمين في اتخاذ القرارات ومزاولة الأنشطة (مصطفى ، ٢٠٠٩: ٤).

يتكون نظام التشغيل الإليكتروني كما هو معروف من مجموعتين أساسيتين من العناصر هي الأجهزة أو العناصر المادية والبرامج. وتتمثل العناصر المادية في مجموعة الأجهزة اللازمة لإدخال البيانات الى الحاسوب وتشغيلها وتلقي المعلومات ،وكذلك الأجهزة اللازمة لتخزين البيانات لحين تشغيلها وتخزين المعلومات لحين استخدامها. أما البرامج فتتمثل في مجموعة الأوامر اللازمة لتشغيل الحاسوب وإجراء التطبيقات المختلفة على البيانات وتخزينها وعرضها أو إخراجها . وعادة ما تقوم نظم المعلومات الإليكترونية **بالوظائف الآتية من خلال أنظمة الحاسوب(مصطفى ، ٢٠٠٩ ، ٥)**:

١) استلام البيانات من مصادرها المختلفة داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية.

٢) فرز وتصنيف وتبويب وتجميع البيانات.

٣) تخزين البيانات من خلال وسائط التخزين الخارجية .

٤) معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات.

٥) تخزين المعلومات وعرضها وتوصيلها إلى الأطراف المستفيدة .

مزايا التشغيل الاليكتروني للبيانات المخزنية

هنالك مزايا عديدة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المخازن **يمكن إجمالها بما يلي:**

١. تحسين خاصية الملاءمة والتزامن أي توفير المعلومات في الوقت المناسب وزيادة الدقة في المعلومات.
٢. تحسين وتسهيل التحليل الإضافي للمعلومات حيث أن تشغيل الحاسوب للبيانات بصورة جيدة ودقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام بما ينعكس على اتخاذ الإدارة للقرارات الإدارية السليمة بصورة تحقق الاستغلال الأمثل للموارد .
٣. تخفيض الخطوات والإجراءات التي تحيط بإجراءات الرقابة .
٤. تحسين إمكانية الفصل المناسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة آمنة، قواعد بيانات، نظم تشغيل.
٥. أجراء حسابات معقدة وإمكانية تشغيل قدر هائل عند المعاملات في وقت قصير وبتكلفة اقل علاوة على انعدام الأخطاء التشغيلية والحسابية تقريبا نتيجة الاستفادة بإمكانيات تكنولوجيا المعلومات وانخفاض درجة الاعتماد على العنصر البشري .
٦. إمكانية الاستفادة بالحاسوب الألي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومية .
٧. الإمكانية الضخمة لتخزين البيانات في صورة ملفات اليكترونية تحتوي الكثير من الملفات والسجلات اليدوية (شحاته ، رشد ، ٢٠١٣ : ٩٦) .

وذكر كل من (عيسى، شحاته، ٢٠١٣: ٢٧٤) ان مزايا استخدام التشغيل الإليكتروني **للقوائم المالية تتمثل بالاتي:**

١. تمثل طريقة منظمة وشاملة لتسجيل نتائج أنشطة الوحدة.
٢. تعد مخزن للبيانات لتلبية احتياجات العديد من المستفيدين.

٣. تحقق استقلالية البيانات، بمعنى فصل البيانات عن البرامج الخاصة بالتطبيقات ويتم تحقيق استقلالية البيانات من خلال برنامج نظام إدارة قواعد البيانات.

٤. منع تكرار البيانات وذلك لأنه في ظل نظام قاعدة البيانات يكون هنالك مصدرا واحدا لإدخال البيانات ومكانا واحدا لتخزين كل بند من بنود البيانات وهذا يؤدي إلى الحد من تكرار البيانات والحد من عدم توافقها .

٥. تحقيق تكامل للبيانات ، وذلك لأن تنظيم البيانات في ظل قاعدة بيانات يتم في صورة هيكلية مرنة تسمى مجموعة البيانات ويؤدي تكامل مجموعات البيانات إلى إمكانية وسهولة تحديثها في نفس الوقت.

اساليب الرقابة الداخلية فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات

يتعين على المراجع الداخلي في ظل التشغيل الإليكتروني للبيانات ان يقوم بتحليل المعلومات **وفق النواحي الآتية** (محمد ٢٠١٦) (٢٠٠٠ -٢٠١٦ Inc. Bayt.com) :

أولاً : الرقابة السابقة على المدخلات

يتمثل ذلك في مراجعة الدورات المستندية، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات ومدى استيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها، وطبقا للنظم واللوائح المخزنية ودليل الإجراءات، وما في حكم ذلك، **ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال:**

- حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها.
- المقارنة بين الإجماليات والتفاصيل .
- استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.
- توثيق البيانات الداخلة من جهة أو موظف مسؤول .

ثانياً: الرقابة على البيانات الداخلة في الحاسوب

١) التأكد من صحة البيانات المقدمة إلي قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإليكترونية من خلال مراجعتها على المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجور يتم حسابها بمعرفة الحاسوب ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور على سجل الأجور .

٢) التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب أتباعها عند القيام بتشغيل البيانات، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الحاسوب والاطمئنان إلى سلامتها .

٣) التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلى البرنامج المخزون في الحاسوب بعد موافقة الجهات المخولة بذلك.

ثالثاً : الرقابة على برامج الحاسوب المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات

عندما تدخل البيانات إلي الحاسوب فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً على قيود جديدة، ولا يكون هنالك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء، ولقطع الشك باليقين، يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الحاسوب مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع على ما يلي: (مشكور2016 :٣٣) :.

- صحة تصميم البرنامج .
- سلامة أداء الحاسوب الإليكتروني .
- سلامة الأوامر والتعليمات [أوامر التشغيل] من الناحية الإدارية والمحاسبية.
- وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .
- صحة التعديلات المداخلة على برامج الحاسوب .

ويمكن للمراجع في هذا السياق اختبار برامج الحاسوب التي تستخدمها الوحدة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلي الحاسوب وتشغليها مرة أخرى باستخدام الأساليب اليدوية، ويقارن بين مخرجات الحالتين.

رابعاً : الرقابة على المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها

١) مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية مع المخرجات الفعلية.

٢) التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستندا إلي أرقام صحيحة واردة في مخرجات الحاسوب لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات.

حيث أن معظم المدراء ليسوا خبراء في مجال الحاسوب يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم بانها تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الحاسوب ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات مرة أخرى.

المبحث الثاني
كفاءة وفاعلية الرقابة المخزنية

يتناول هذا المبحث كفاءة وفاعلية الرقابة المخزنية من حيث المفهوم بشكل عام واهميتها في ظل نظام التشغيل الاليكتروني ، وأهداف الرقابة المخزنية ، واثر استخدام الحاسوب في بيئة نظام الرقابة المخزنية ، فضلا عن التطرق الى كفاءة وفاعلية إجراءات الرقابة المخزنية .

مفهوم الرقابة المخزنية

خضع مفهوم نظام الرقابة المخزنية للعديد من التطورات التي أثرت في صياغة العديد من التعاريف استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة التدقيق، حيث كان يقصد بالرقابة المخزنية في بادئ الأمر هي (الإجراءات والطرائق المستعملة في الوحدة الاقتصادية للمحافظة على النقدية والموجودات الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات ،كما كان ينظر إلى الرقابة المخزنية على أنها نظام خاص لتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤوليات بين موظفي الوحدة الاقتصادية بحيث تتم مراقبة أعمال موظف من قبل موظف اخر) (الياور علي عصام ،٢٠١٤: ٢١).

ثم بدأت المفاهيم تتجه في التوسيع بمعنى الرقابة المخزنية، ومن هذه المفاهيم المفهوم الذي قدمته لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي ينص على أنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الوحدة الاقتصادية بهدف حماية موجوداتها وضبط وتدقيق البيانات المخزنية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.

كذلك عرفت المنظمة العربية للتنمية الرقابة المخزنية بانها :الطرائق والأساليب التي تتبناها إدارة الوحدة بما في ذلك مجلس إدارتها ومدرائها وموظفيها لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف الوحدة.

اهمية الرقابة المخزنية في ظل انظمة التشغيل الاليكتروني

أن المعلومات والتقارير الناتجة عن النظام المحاسبي تستفيد منها العديد من الجهات المخزنية والخارجية ، و أن أي خلل في نظام الرقابة المخزنية سيؤدي إلى الحاق الضرر بالمستفيدين والمتعاملين مع هذه المعلومات الناتجة عن النظام ، ومن ثم سيلحق الضرر بالمؤسسة ككل ويعرضها لمخاطر عديدة وربما يؤدي إلى انتهاء نشاطها ، حيث أن طبيعة النظم المحوسبة فيها مخاطرة كبيرة لهذا يجب أن يكون نظام الرقابة المخزنية في ظل هذه الأنظمة قويا وفعالا ليحقق أهداف المؤسسة أولا وأهداف التدقيق ثانيا.

وتكمن أهمية الرقابة المخزنية بالاتي:

١. يؤدي عدم وجود نظام رقابة مخزنية فعال إلى الحاق أضرار مادية وقانونية ، سواء كانت هذه الأضرار خارجية (كوارث طبيعية) أو داخلية نتيجة الأخطاء الإجرائية في أثناء عملية تشغيل البيانات أو إمكانية سرقة محتويات النظام من المعلومات (الطائي ، ٢٠٠٠ : ٢٢٩) .
٢. تقع على عائق مراقب الحسابات مسؤولية بذل العناية اللازمة عند فحصه نظام الرقابة المخزنية، وأن تقدم اقتراحاته كلما امكن بخصوص تحسين أساليب الرقابة الحالية ضمانا للحفاظ على أجهزة الحاسوب والبرامج .

وفي حالة عدم قدرة مراقب الحسابات على فحص هذه الأنظمة نتيجة عدم امتلاكه الكفاءة والخبرة المطلوبة في هذا المجال ، فانه يتعين عليه أن يستعين بخبراء أو يتعذر عن قبول المهمة ، وهذا ما أكدته قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين في القسم (١٠٠) البند (٤ / ج) (يقع على عائق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل

خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب) (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٧ : ١٧).

اهداف الرقابة المخزنية

يتمثل الهدف الرئيس الذي ينبغي ان تحققه الوحدة الاقتصادية من وضع وتطبيق نظام الرقابة المخزنية في (التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها) (الياور علي عصام ٢٠١٤ :٢٣) ، ويمكن تحقيق هذا الهدف في الوحدات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت إشراف صاحب الوحدة مباشرة على سير الأعمال على أساس يومي ،وعلى خلاف ذلك في الوحدات الاقتصادية الكبيرة فمن الضروري توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات وتحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي الوحدة الاقتصادية وتمثل خريطة التنظيم الإداري واللوائح والإجراءات ووسائل تنفيذ ذلك النظام الرسمي في إدارة أعمال الوحدة الاقتصادية ويمكن تفسير الهدف الرئيسي للوحدة الاقتصادية من وضع نظام الرقابة المخزنية في عدد من الأهداف التشغيلية المساعدة (توماس ، هنكي ٢٠٠٩ :٣٧٠).

١) حماية موجودات الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والتلاعب والمحافظة على حقوق الغير للوحدة.
٢) الثقة بالبيانات المخزنية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية .
٣) رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية .
٤) تنظيم الوحدة لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
٥) تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .

اثر استخدام الحاسوب في بيئة نظام الرقابة المخزنية

يلعب الحاسوب اليوم دورا جوهريا في معالجة البيانات المخزنية من خلال استخدام التطبيقات والبرامج الجاهزة أو المصنعة داخليا حيث انتقل عدد كبير من المؤسسات

باختلاف أنشطتها إلى المخازن المحوسبة أو الاليكترونية ولهذا يتطلب من مراقبي الحسابات المعرفة والفهم بوظيفة الحاسوب وأن يمتلكوا المهارات الكافية لكي تمكنهم من التخطيط السليم لعملية التدقيق بمهنية عالية ورغم ذلك فان التدقيق في حالة وجود الحاسوب أو عدم وجود الحاسوب لا توجد فيه اختلافات **من حيث الاتي**(وهاب ، ٢٠١١ : ٦٥ - ٧١):

١ . طبيعية التدقيق .

٢ . الغرض من التدقيق .

٣ . معايير التدقيق الدولية أو المحلية.

٤ . مسؤولية الإدارة .

٥ . متطلبات حجم الأدلة الكافية .

أما الاختلافات الرئيسية فتكمن في أن البيانات المخزنية مخزنة داخل الحاسوب كالاقراص المغنطة أو الذاكرة الرئيسية للحاسوب أو على أي وسيلة أخرى من وسائل الخزن المعروفة ، بدلا من سجلات اليومية والأستاذ العام كما في حالة السجلات في النظام اليدوي، ففي هذه الحالة لا يستطيع مراقب الحسابات قراءتها بدون استخدام الحاسوب، ولذلك فإن الإجراءات التدقيقية المتعلقة بجمع الأدلة حول تقييم نظام الرقابة المخزنية تتأثر عند وجود الحاسوب، وفي هذه الحالة على مراقب الحسابات أن يكون على معرفة كافية بالأجهزة والتطبيقات والبر مجيات ونظم تشغيل البيانات الإليكترونية (DERS) لكي يستطيع القيام بمهامه بأفضل ما يمكن.

كفاءة وفاعلية إجراءات الرقابة المخزنية

يعتبر تتبع مسار خطوات المعالجة من أهم نواحي الرقابة المخزنية على تطبيقات الحاسوب الآلي نظراً لطبيعتها المتغيرة وغير المرئية ، حيث يتكون مسار خطوات المعالجة في التطبيقات التي لا تستخدم الحاسوب الآلي من المستندات الأصلية في حين مسار خطوات المعالجة في ظل استخدام الحاسوب الآلي يكون موجوداً في صورة سجلات مقروءة للحاسب حيث يتم نقل البيانات من المستندات الأصلية إلى احد وسائط

التخزين المقروءة أليا ومن ثم حفظ هذه المستندات كوثائق رسمية يمكن الرجوع إليها عند الضرورة (أمين السيد لطفي ١٩٩٧: ٢٨ -٢٩).

وتجدر الإشارة إلى انه يستحيل قراءة البيانات المغنطة دون استخدام الحاسوب لذلك ينبغي أجراء اختبارات للتأكد من صحة البيانات ومدى إمكانية الاعتماد عليها والتأكد من وجود ضوابط تكفل صحة ودقة البيانات المدخلة . ومن خلال ما سبق يمكننا القول بان لكل مرحلة من مراحل دورة تجهيز البيانات إجراءات رقابية خاصة بها:

☒ **الرقابة على المدخلات**

تهدف إلى توفير درجة تأكيد معقولة من صحة اعتماد البيانات بواسطة موظف مختص ومن سلامة تحويلها بصورة تمكن الحاسوب من التعرف عليه أو من عدم فقدانها أو الإضافة إليها أو حذف جزء منها أو طبع صورة منها أو عمل أي تعديلات غير مشروعة في البيانات المرسلة حتى وان كان ذلك من خلال خطوط اتصال مباشر.

☒ **إجراءات الرقابة على المدخلات**

تهدف إجراءات الرقابة على المدخلات إلي تأكيد صحة ودقة وشمولية (اكتمال) البيانات المستخدمة في نظام المعلومات المخزنية وتتمثل هذه الإجراءات بما يلي(مشكور ٢٠١٦: ٣٩):

١) سلطة إقرار العمليات : يجب إن تبقى سلطة إقرار العمليات تحت أشراف القسم المختص ويجب إن يمنع قسم المعالجة الإلية من إقرار أي عملية وبعبارة أخرى عدم قبول المدخلات للتشغيل إلا إذا استوفيت شروط اعتماد تشغيلها طبقا لسلطة الاعتماد العامة أو سلطة الاعتماد الخاصة .

٢) يجب إن تتوافر في النظام إجراءات مرجعة جميع الرموز اللازمة لإثبات بيانات المدخلات مثل :

اختبار صحة الحقل أو مكونات الحقول إذ يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من ملائمة حجم الحقل ومسافة مكوناته.

٣) اختبار الحدود ويهدف إلى اختبار معقولية المعلومات الخاصة بحقل معين عن طريق مقارنتها بمدى معروف سبق تحديد حده الأعلى وحده الأدنى.

٤) اختبار صحة الترقيم أو الترميز: يهدف هذا الاختبار إلى منع تكرار الإدخال للبيانات التي سبق إدخالها إلى النظام.

٥) اختبار التابع : يهدف إلى التأكد من إن بيانات المدخلات قد تم ترتيبها طبقا لتتابع أو تسلسل معين بحيث يضمن توفير رقابة كافية لاكتشاف أي نقص في بيانات المدخلات .

٦) فحص الأداء المزدوج : يكون الغرض منه اكتشاف أي أخطاء إثناء الأداء بحيث لا يقبل النظام حفظ وترحيل أي قيد غير متزن .

☒ **إجراءات الرقابة على تجهيز البيانات وتشغيلها**

ومن أهم إجراءات الرقابة إثناء التشغيل هي:

يجب وضع إجراءات تكفل منع استخدام الملف غير المطلوب تشغيله واكتشاف الأخطاء الناجمة عن مشغلي الجهاز **وذلك من خلال العديد من الأساليب أهمها:**

- **المميز الخارجي**: حيث يلصق على الإطار الخارجي للملف مميزا يمكن عن طريقه التعرف عليه ويكتب بحروف مقروءة ويجب إن يبين المعلومات الأساسية عن الملف مثل اسم الملف ورقمه وتاريخ انتهاء استخدامه.
- **المميز الداخلي**: يهدف إلى التأكد من استخدام الملف المطلوب ويعبر عنه بلغة الآلة **ويتسم المميز الداخلي بطريقتين هما:**

١) المميز الأول: ويسجل في نهاية الملف ويحتوي على اسم الملف ورقمة ورقم الإطار في حالة الاقراص المغنطة .

٢) المميز الثاني: ويسجل في نهاية الملف ويحتوي على عدد سجلات الملف والرمز الدال على نهاية الملف .

- توفير نظام مناسب لحماية ملفات البيانات من التلف الجزئي أو الكلي نتيجة أخطاء مشغل البرامج أو أخطاء البرنامج وتوفير الإجراءات التي تضمن إصلاح وإتلاف واستمرار التشغيل .

☒ إجراءات الرقابة على المخرجات

تهدف الرقابة على المخرجات إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات مثل (قوائم الحسابات أو التقارير) وتداول هذه المخرجات بواسطة الأشخاص المصرح لهم بذلك. **ومن أهم إجراءات الرقابة على المخرجات ما يلي:**

- مقارنة المجاميع للمخرجات مع المجاميع الرقابية للمدخلات .
- الاطلاع على المخرجات واختيارها عن طريق مقارنتها مع المستندات الأصلية المؤيدة للعمليات.
- حصر توزيع المخرجات على الإدارات ومركز العمل التي لها الحق في ذلك.
- التأكد من وجود نماذج ثابتة لأشكال التقارير .
- التأكد من إن محتوى التقارير يعكس البيانات المخزنة في الملفات.
- المحافظة على مواعيد إصدار التقارير.

☒ إجراءات الرقابة على إدارة البيانات

تتم إدارة البيانات عن جميع مراحل دورة العمليات ابتداء من مرحلة المدخلات وما تنطوي عليها من تجميع البيانات ، وانتهاء بمرحلة المخرجات وتتم إدارة البيانات من خلال وترميز البيانات وحمايتها وخزنها واستعادتها وتحديثها. **وتتمثل إجراءات الرقابة على إدارة البيانات فيما يلي:**

١. التأكد من ترميز البيانات وحفظها ورقابتها والوصول إليها إذ يلاحظ انه إثناء جمع البيانات وتشغيلها وحفظها واستعادتها وتوصيلها يمكن إن تتعرض للضياع والسرقة أو التزوير وهذا ما يدعو إلى ضرورة أجراء المقارنات والمراجعات واستخدام الوسائل المختلفة لضمان حمايتها وبعد التأكد من سلامة وصحة البيانات عادة ما يتم حفظها وخزنها في قاعدة البيانات التي تشتمل عليها

أجهزة الحاسوب وحتى يتم استعادتها بالشكل الملائم لكل حالة وهنا يكون للترميز الدور الأكبر في الوصول إليها غير أنه يجب إن يراعى في البيانات التي يتم تخزينها إن تتصف بالعمومية بحيث يمكن استخدامها من قبل عدد اكبر من المستخدمين والعمل على تقليل الازدواج في تخزين البيانات.

٢. حماية البيانات من السرقة والضياع إثناء جمعها وتشغيلها وحفظها واستعادتها ، ويتم ذلك عن طريق إيجاد نسخ من الملف الرئيسي .

كذلك يتعين إن تتضمن ملفات النظام الحاسوبي كل المعلومات الضرورية من اجل ضمان مسار جيد للمراجعة ، بالإضافة إلي ذلك هنالك بعض المتطلبات الخاصة في النظم الإلية.

تنشأ هذه المتطلبات بسبب سهولة فقدان المعلومات المخزنة في الوسائط الإليكترونية وبسبب أهمية التوثيق الملائم ، ومن هذه المتطلبات إنشاء نسخ احتياطية لكل الملفات المهمة في حالة فقدانها، ويجب توثيق النظم والبرامج المستخدمة بشكل جيد واستخدام طرق موحدة في التوثيق مثل خرائط سير النظم ، ومخططات سير البرامج جداول اتخاذ القرارات من اجل سهولة عملية التعديل والتطوير ، كما يجب توثيق تعليمات تشغيل البرامج بحيث يمكن مشغل من تشغيلها بسهولة بدون أخطاء.

المبحث الثالث
تطبيق نظام التشغيل الإليكتروني
في المخازن عينة التطبيق

يتضمن هذا المبحث وصف لسياقات عمل المخازن في عينة التطبيق ، ودراسة النظام اليدوي لسجل الترحيل المخزني ، والتطبيق النظام الاليكتروني في المخازن عينة التطبيق.

☒ **وصف سياقات عمل المخازن عينة التطبيق**

١. استلام وحفظ المواد المشتراة.
٢. إدخال المواد مخزنيا بعد فحص المواد المشتراة من قبل لجان المشتريات ولجنة الفحص والمطابقة حسب الوصلات .
٣. إخراج المواد المشتراة حسب الطلب المقدم من قبل الشخص كذمة.
٤. ترحيل المواد المشترات حسب عائدتيها، قسم منها لسجل الترحيل المواد الثابتة، وقسم إلى المستهلكة، وقسم إلى القرطاسية .
٥. استخدام نظام الحاسبة في ترحيل المواد الثابتة والأجهزة الكهربائية واستخدام نظام الترميز لكي يسهل عملية التعرف عليها .
٦. في حالة استلام مواد معادة تدخل في سجل المواد المعادة بعد وصول المواد والطلب المقدم من الجهة مع ملاحظة توصيات الوزارة يجب تقديم مذكره إلى قسم الخدمات الجامعية لغرض فحص المواد الأجهزة المعادة لمعرفه مدى صلاحيتها أو عدمها من خلال تشكيل لجنة لديهم خاصة باسترجاع المواد المعادة والعاطلة .

٧. عدم إعطاء أي مادة من المخازن إلا بالموافقة الأصولية للجهات العليا .
٨. اعتماد سجلات المحاسبة/١٣ والسجلات الفرعية والذمة الشخصية.
٩. استخدام بطاقات تعريفية للمواد وخاصة القرطاسية.
١٠. في حال نقل أو تنسيب موظف من دائرة إلى أخرى تعد استمارة مناقلة ما بذمة الموظف إلى الموظف الأخر .
١١. في حالة وجود مواد مستهلكة بالمخازن تتبع السياقات الأصولية في شطب المواد ثم تثمينها وإعلانها للبيع.

☒ دراسة النظام اليدوي لسجل الترحيل المخزني

تتطلب عملية برمجة أي نظام اليكتروني دراسة النظام اليدوي وكيف التعامل مع البيانات وما هي السجلات التي يستخدمها أمين المخزن، ومن خلال الاستطلاع الميداني وجد ان أمين المخزن يستخدم سجل الترحيل المخزني، اذ ان هذا السجل يأخذ شكل الجدول (١) الذي يتضمن (اسم المادة والكمية الواردة إلى المخزن وسعر الوحدة والثمن ومستند الاستلام المخزني)، وبعدها طريقة توزيع هذه المواد على الأقسام وهي الصادر (كمية الصادر ومستند إخراج مخزني والملاحظات والرصيد المخزني).

ولغرض برمجة نظام سجل الترحيل المخزني في تطبيق Excel يجب تكوين ورقة خاصة للوارد تسجل فيها المواد الواردة للمخزن، وورقة خاصة للصادر تسجل فيها المواد الخارجة من المخزن، وورقة خاصة للرصيد لجميع المواد يستخرجها النظام .

جدول(١) سجل الترحيل المخزني

المواد الثابتة

رقم السجل   **اسم المادة**

رقم الصفحة   **رقم المادة**   **سجل .... رقم الدليل (   )**

المادة	الكمية الواردة		سعر الوحدة		الثمن		مستند الاستلام المخزني		الكمية الصادرة		مستند إخراج مخزني		الملاحظات	الرصيد المخزني
	رقما	كتابة	فلس	دينار	فلس	دينار	الرقم	التاريخ	رقما	كتابة	الرقم	التاريخ		
			مجموع الكميات الواردة						مجموع الكميات الصادرة					

☒ التطبيق الإليكتروني للنظام

يحتوي البرنامج على عدد من الأوراق في الأسفل ولكل سنة لديه (ورقة وارد للمواد المستلمة من قبل المخزن) و (ورقة صادر لكيفية إخراج المواد من المخزن والى أي قسم وبذمة أي موظف) مثلا لسنة ٢٠١٧ تخصص له ورقة جدول للوارد لعام ٢٠١٧ ورقة جدول للصادر لعامي ٢٠١٧ و ٢٠١٨ كذلك تخصص له ورقة وارد وورقة صادر، وفي ورقة الرصيد يوجد جدول يستخرج لكل مادة عدد مرات الشراء لكل مادة والرصيد لكل مادة ولكل سنة **وفيما يلي شرح لأوراق النظام:**

١ - **ورقة ترميز المواد:** يخصص لكل مادة رقم خاص بها ولا يتكرر لمادة أخرى كما في الجدول (٢) مثل (جهاز الاستنساخ يأخذ رقم ١) و(السيارات رقم ٢) أما نوع الجهاز او نوع السيارة فتعرف بالتفصيل في صفحة الوارد:

جدول (٢) الترميز للمواد

A	B
رمز المواد	**المادة**
1	استنساخ
2	السيارات
3	المولدات
4	تخم قنفات
5	ثلاجة
6	حاسبة مكتبية
7	حاسبة لابتوب
8	ديلاب حديد
9	سبلت
10	قاصة
11	مدفى زيتية
12	مكيف
13	ميز

٢ - **ورقة الوارد لسنة ٢٠١٧:** يحتوي الجدول (٣) أدناه جميع المواد المستلمة من قبل المخزن والتي بمجرد ان يكتب رمز المادة يظهر الحاسوب أسم المادة ويكمل باقي المعلومات التي تشمل وصف دقيق للمادة والكمية وسعر الوحدة، فضلا عن احتساب الثمن الكلي من قبل الحاسوب وإظهار رقم مستند الإدخال وتاريخ الإدخال، وأيضا يظهر المجموع الكلي لشراء المواد في الاعلى وكما في الجدول (٣) الاتي :

جدول (٣) الوارد المخزني لسنة ٢٠١٧

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	الوارد				مجموع الشراء للمواد	544213500			
2	رمز المادة	أسم المادة	وصف المادة	الكمية الواردة	سعر الوحدة	الثمن الكلي	رقم مستند الادخال	التاريخ الادخال	الملاحظات
3	9	سبلت	سبلت الجي ٢طن	1	670000	670000	3	07/22/2017	
4	6	حاسبة مكتبية	حاسبة p4	12	635000	7620000	11	07/23/2017	
5	13	ميز	ميز مكتب ١٤٠ سم	3	200000	600000	9	07/23/2017	
6	14	تلفزيون	ستلايت سترونك	1	70000	70000	8	07/23/2017	
7	17	كرسي	كرسي مكتب ظهر عالي	3	85000	255000	9	07/23/2017	
8	5	ثلاجة	ثلاجة١٢ قدم ال جي	1	330000	330000	15	07/24/2017	
9	5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم ال جي	10	245000	2450000	15	07/24/2017	
10	14	تلفزيون	تلفزيون ٢٩بوصة	1	395000	395000	15	07/24/2017	
11	9	سبلت	سبلت ٥طن	1	2300000	2300000	16	07/26/2017	
12	9	سبلت	سبلت جنرال٢طن	21	837000	17577000	16	07/26/2017	
13	12	مكيف	مكيف هواء جنرال	10	525000	5250000	16	07/26/2017	
14	13	ميز	ميز مكتب ٢م	3	425000	1275000	18	07/26/2017	
15	13	ميز	ميز مكتب١٨٠سم	10	375000	3750000	18	07/26/2017	
16	13	ميز	ميز حاسبة	20	70000	1400000	18	07/26/2017	
17	13	ميز	ميز مكتب١٤٠سم	30	185000	5550000	18	07/26/2017	
18	17	كرسي	كرسي رانسي مكتب	3	135000	405000	17	07/26/2017	
19	17	كرسي	كرسي رانسي جلد صاج	10	125000	1250000	17	07/26/2017	
20	17	كرسي	كرسي مكتب دوار مستورد	30	70000	2100000	17	07/26/2017	
21	17	كرسي	كرسي مداولة	50	80000	4000000	17	07/26/2017	
22	14	تلفزيون	جهاز نوكيا١١١٢	1	55000	55000	20	07/29/2017	
23	14	تلفزيون	جهاز نوكيا٦٠٧٠	2	110000	220000	19	07/29/2017	
24	6	حاسبة مكتبية	حاسبة p4	6	635000	3810000	22	07/31/2017	

ترميز المادة | الرصيد | وارد ٢٠١٧ | صادر ٢٠١٧ | وارد ٢٠١٨ | صادر ٢٠١٨

٣ - **ورقة الصادر لسنة ٢٠١٧**

يحتوي الجدول (٤) أدناه على الحقول الآتية (رمز المادة ،أسم المادة، وصف المادة الكمية، رقم مستند الإخراج ، تاريخ الاستلام ، اسم القسم الذي أخرجت اليه المادة واسم الموظف المستلم والملاحظات) كما في الجدول (٤) الاتي :

جدول(٤) الصادر المخزني لسنة ٢٠١٧

A	B	C	D	E	F	G	H	I
الصادر								
رمز الأ	أسم المادة	وصف المادة	الكمية	مستند الاخراج	التاريخ	القسم	المستلم	الملاحظات
14	تلفزيون	جهاز نوكيا٦٠٧٠	1	4	07/26/2017	مكتب رئيس الجامعة	جيهان كريم حمزة	
16	طابعة	طابعة٢٩٠٠ كانون	1	169	07/28/2017	الهندسية	د رياض عبدالرضا الغرة	
14	تلفزيون	ستلايت سترونك	1	9	08/01/2017	مكتب رئيس الجامعة	سلام جبار	
14	تلفزيون	جهاز نوكيا٦٠٧١	1	11	08/06/2017	مكتب رئيس الجامعة	عايد احمد	
14	تلفزيون	جهاز نوكيا١١١٢	1	12	08/06/2017	الحراسات	محمد محسن	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	2	13	08/07/2017	القانونية	وفاء حنون	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	3	14	08/07/2017	التنسيق والمتابعة	د نبيل	تم اعادة واحة عاطلة
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	1	17	08/07/2017	المكتبة	عزيز حسين	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	3	18	08/08/2017	الشؤون المالية	فاضل حسين عباس	تم اعادة واحة عاطلة
1	استنساخ	استنساخ٧١٦١ كانون	1	74	08/09/2017	المساعد الاداري	محسن فرحان رمل	
5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم	1	20	08/09/2017	امانة المجلس	د طالب عبد الحسين	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	1	20	08/09/2017	امانة المجلس	د طالب عبد الحسين	
16	طابعة	طابعة٢٩٠٠ كانون	2	73	08/09/2017	مكتب رئيس الجامعة	زينب سعد	
16	طابعة	طابعة ابسن	1	73	08/09/2017	مكتب رئيس الجامعة	زينب سعد	
2	السيارات	سيارة بيكب نيسان٢٠٠٧ دبل قا	1	107	08/11/2017	الشؤون المالية	فاضل حسين عباس	
3	المولدات	مولدة كهربائية ky perkins	1	108	08/11/2017	الهندسية	امجد فاضل	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	1	21	08/11/2017	الاعلام	علي مهدي	
5	ثلاجة	ثلاجة١٢قدم	1	77	08/14/2017	كلية الطب	سالم موات	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	1	24	08/14/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	1	25	08/14/2017	الهندسية	د رياض عبدالرضا الغرة	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	1	76	08/14/2017	المخازن	عبدالامير حمزة سلمان	
13	ميز	ميز مكتب ١٤٠سم	6	77	08/14/2017	كلية الطب	سالم موات	

ترميز المادة | الرصيد | وارد ٢٠١٧ | صادر ٢٠١٧ | وارد ٢٠١٨ | صادر ٢٠١٨

٤ - **ورقة الرصيد :**

يعد الجدول (٥) أدناه من الأمور المهمة للغاية لأمين المخزن والى قسم الحسابات اذ انه يساعد أمين المخزن على معرفة الرصيد الحالي لكل مادة في المخزن، فمن المعروف ان الأقسام تقوم بطلب تجهيزها مواد من المخزن فاذا كانت المادة متوفرة في المخزن فلا داعي لشرائها أما اذا كانت المادة رصيدها صفر ففي هذه الحالة تحول إلى لجنة المشتريات لغرض شرائها.

ومهمة ورقة الرصيد الى قسم الحسابات لان فيها مجموع المبالغ لكل مادة حيث من المعروف ان المبلغ المستلم من قبل الدائرة يبوب (أي يخصص لكل نوع معين من المواد مبلغ معين لتنظيم عملية الشراء) ومن هذا الحقل يستطيع المحاسب معرفة كم وصل مبلغ الشراء لمادة معينه وهل تجاوز الحد الموضوع لشراء هذه المادة ام لا.

يلاحظ من الجدول (٥) ان ورقة الرصيد تحتوي على مجموع الوارد لعام ٢٠١٧ لكل مادة يأخذها النظام من ورقة الوارد لعام ٢٠١٧ ومجموع الصادر لعام ٢٠١٧ لكل مادة يأخذها النظام من ورقة الصادر لعام ٢٠١٧. ويجري النظام عملية طرح الصادر من الوارد لاستخراج الرصيد لعام ٢٠١٧ ، ويؤشر الرقم للرصيد بالأحمر في حالة الصفر (أي ان هذه المادة لا توجد في المخزن)، فمثلا يلاحظ رصيد مادة (الحاسبة لابتوب) هو (١) في سنة ٢٠١٧ فيصبح مدور حاسبة لابتوب واحدة لرصيد عام ٢٠١٨ ويحتوي الجول على مجموع المالغ لكل مادة لسنة ٢٠١٧ كما في الجدول (٥):

جدول(٥) الرصيد للمواد

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
ترميز المادة	المادة	مجموع الوارد ٢٠١٧	مجموع الصادر ٢٠١٧	الرصيد ٢٠١٧	مجموع المبالغ للمواد ٢٠١٧	مجموع الوارد ٢٠١٨	مجموع الصادر ٢٠١٨	الرصيد ٢٠١٨	مجموع المبالغ للمواد ٢٠١٨	الملاحظات
1	استنساخ	12	12	0	18985000	0	0	0	0	
2	السيارات	6	6	0	130025000	0	0	0	0	
3	المولدات	3	3	0	78349000	0	0	0	0	
4	تخم قنفات	21	21	0	27210000	0	0	0	0	
5	ثلاجة	42	42	0	15330000	0	0	0	0	
6	حاسبة مكتبية	50	50	0	33515000	0	0	0	0	
7	حاسبة لابتوب	17	16	1	17950000	0	0	1	0	
8	ديلاب حديد	21	21	0	2550000	0	0	0	0	
9	سبلت	87	87	0	59218000	0	0	0	0	
10	قاصة	4	4	0	1280000	0	0	0	0	
11	مدفى زيتية	93	93	0	3085000	0	0	0	0	
12	مكيف	20	9	11	5250000	0	0	11	0	
13	ميز	173	171	2	36235000	0	0	2	0	
14	تلفزيون	49	49	0	7752000	0	0	0	0	
15	سلاح	47	45	2	26850000	0	0	2	0	
16	طابعة	40	40	0	5454500	0	0	0	0	
17	كرسي	640	640	0	74535000	0	0	0	0	

ترميز المادة | الرصيد | وارد ٢٠١٧ | صادر ٢٠١٧ | وارد ٢٠١٨ | صادر ٢٠١٨

☒ التقارير التي يوفرها البرنامج

١) تقرير برمز المادة لجميع المواد:

كما في جدول (٢) يستفاد منه أمين المخزن في حالة إدخال البيانات وذلك لمعرفة الترميز على الورق ليسهل عملية الإدخال.

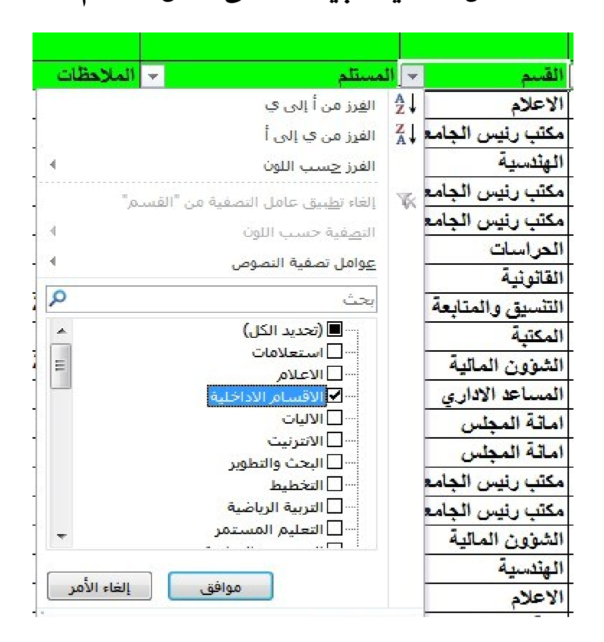
٢) تقرير بالرصيد لجميع المواد :

كما في ورقة الرصيد ولجميع السنوات فمثلا في حالة وجود رصيد في عام ٢٠١٧ لجميع المواد فانه يصبح مدور إلى سنة ٢٠١٨، أي ان المواد الباقية ولم تسلم إلى أي قسم في سنة ٢٠١٧ بالإمكان استخدامها في السنة التالية ٢٠١٨ كما في الجدول (٥).

٣) تقرير لكل قسم

يطبع تقرير لكل قسم عن طريق عملية التصفية للبيانات [تصفية] على قسم معين لورقة الصادر ٢٠١٧ مثلا (الأقسام الداخلية) كما في الشكل التالي :

شكل تصفية البيانات على حقل القسم



بعد ذلك تظهر جميع المواد المستلمة وبذمة أي موظف (المستلم) وتاريخ الاستلام ومستند الإخراج والكمية كما في الجدول (٦) أدناه :

جدول (٦) تقرير يبين تصفية البيانات على القسم

الصادر								
ارمز	أسم المادة	وصف المادة	الكم	مستند الاخراج	التاريخ	القسم	المستلم	الملاحظات
9	سبلت	سبلت كنتوري	1	157	08/26/2017	الاقسام الاداخلية	موسى	
8	ديلاب حديد	ديلاب حديد بابين	1	408	09/27/2017	الاقسام الاداخلية	موسى مكي كريدي	
9	سبلت	سبلت باني سونك٢طن	1	408	09/27/2017	الاقسام الاداخلية	موسى	
13	ميز	ميز مكتب ١٤٠سم	5	408	09/27/2017	الاقسام الاداخلية	موسى	
13	ميز	ميز حاسبة	1	408	09/27/2017	الاقسام الاداخلية	موسى	
17	كرسي	كرسي حاسبة	1	408	09/27/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
17	كرسي	كرسي رانسي مكتب	1	480	09/27/2017	الاقسام الاداخلية	موسى	
13	ميز	ميز مكتب١٨٠سم	1	1161	10/22/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
17	كرسي	كرسي رانسي جلد صاج	1	1161	10/22/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
17	كرسي	كرسي مكتب دوار مستورد	1	1161	10/22/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
17	كرسي	كرسي مداولة	3	408	11/03/2017	الاقسام الاداخلية	موسى	
9	سبلت	سبلت باني سونك٢طن	25	261	11/08/2017	الاقسام الاداخلية	احمد جدعان مكوار	
1	استنساخ	استنساخ١٦١٧ كانون	1	374	11/29/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	1	374	11/29/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
5	ثلاجة	ثلاجة١٦قدمكونكورد	5	285	12/16/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
5	ثلاجة	مجمدة كونكورد١٦قدم	5	285	12/16/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
13	ميز	ميز تلفزيون	1	301	12/30/2017	الاقسام الاداخلية	ثامر	
6	حاسبة مكتبية	حاسبةP4 HP	1	772	12/31/2017	الاقسام الاداخلية	موسى	
11	مدفى زيتية	مدفئة زيتية	1	538	12/31/2017	الاقسام الاداخلية	حسين	
11	مدفى زيتية	هيتر كهربائي حمام	20	301	12/31/2017	الاقسام الاداخلية	باقر جلاب	
11	مدفى زيتية	هيتر نابض لوكس	20	301	12/31/2017	الاقسام الاداخلية	باقر جلاب	

ويجب ان يثبت محتوى هذا التقرير في لوحة الإعلانات الخاصة بكل قسم بالمواد المستلمة لان الرقابة الداخلية والخارجية تلزم اتباع هذا الإجراء.

٤) **تقرير براءة الذمة للموظف**

عندما يطلب من أمين المخزن تزويد الموظف المنقول إلى قسم اخر أو أية جهة أخرى بورقة براءة الذمة (أو إخلاء عهدة) فانه يقوم بطباعة تقرير من ورقة الصادر لعام ٢٠١٧ للمواد المستلمة من قبل الموظف المنقول عن طريق تصفية البيانات على حقل **المستلم** واختيار اسم هذا الموظف، ويطلب منه تسليم جميع المواد المستلمة بذمته ، مثال ذلك إخلاء عهدة او براءة ذمة للموظف (احمد جدعان مكوار) حيث تم تصفية البيانات على حقل (المستلم) لورقة الصادر واختيار اسم الموظف عندئذ تكون النتيجة كما في الجدول (٧) أدناه:

جدول (٧) تقرير براءة ذمة الموظف

الصادر						
ارمز	أسم المادة	وصف المادة	التاريخ	القسم	المستلم	الملاحظات
6	حاسبة مكتبية	حاسبةp4	08/14/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم	08/16/2017	التنسيق والمتابعة	احمد جدعان مكوار	
5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم	08/16/2017	الشؤون المالية	احمد جدعان مكوار	
5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم	08/16/2017	الهندسية	احمد جدعان مكوار	
5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم	08/16/2017	الرقابة المالية	احمد جدعان مكوار	
5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم	08/16/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
9	سبلت	سبلت جنرال٢طن	08/16/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
3	المولدات	مولدة كهربائية انكليزية كتر	08/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
5	ثلاجة	ثلاجة٨قدم بانيسونك	09/19/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
8	ديلاب حديد	ديلاب حديد بابين	09/19/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
8	ديلاب حديد	ديلاب حديد بابين	09/19/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
15	سلاح	مسدس طارق٩ملم	09/19/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
13	ميز	ميز مكتب ١٤٠سم	09/21/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
13	ميز	ميز حاسبة	09/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
13	ميز	ميز مكتب١٨٠سم	09/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
17	كرسي	كرسي حاسبة	09/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
17	كرسي	كرسي جلدمستورد رانسي	09/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
17	كرسي	كرسي مكتب دوار مستورد	09/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
8	ديلاب حديد	ديلاب حديد بابين	09/27/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
13	ميز	ميز مكتب ١٤٠سم	09/27/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
17	كرسي	كرسي مكتب دوار مستورد	10/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	
17	كرسي	كرسي مكتب دوار مستورد	10/23/2017	الصيانة	احمد جدعان مكوار	

٥) تقرير الرقابة الخارجية والداخلية

تطلب الرقابة الخارجية أو الداخلية تقرير بالمواد الواردة إلى المخزن خلال فترة معينة، فعلى سبيل المثال اذا طلب من أمين المخزن تقرير بالمواد الواردة خلال الشهر السابع والثامن(يوليو، أغسطس) لسنة ٢٠١٧ ، فان طباعة هذا التقرير تتطلب استخدام عملية التصفية للبيانات على ورقة الوارد لعام ٢٠١٧ على حقل تاريخ الإدخال ويتم اختيار الشهرين كما في الشكل التالي:

شكل تصفية البيانات على حقل تاريخ الادخال لورقة الوارد ٢٠١٧



عندئذ يظهر التقرير على الشاشة كما في الجدول (٨) أدناه لجميع المواد الواردة خلال الشهرين:

جدول(٨) تصفية البيانات لشهرين

الوارد رمز الم	أسم المادة	وصف المادة	الكمية الوار	سعر الوحدة	الثمن الكلي	رقم مستند الادخال	التاريخ الادخال
5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم ال جي	10	245000	2450000	15	07/24/2017
9	سبلت	سبلت ٥طن	1	2300000	2300000	16	07/26/2017
13	ميز	ميز مكتب ٢م	3	425000	1275000	18	07/26/2017
17	كرسي	كرسي رانسي مكتب	3	135000	405000	17	07/26/2017
12	مكيف	مكيف هواء جنرال	10	525000	5250000	16	07/26/2017
13	ميز	ميز مكتب١٨٠سم	10	375000	3750000	18	07/26/2017
17	كرسي	كرسي رانسي جلد صاج	10	125000	1250000	17	07/26/2017
13	ميز	ميز حاسبة	20	70000	1400000	18	07/26/2017
9	سبلت	سبلت جنرال٢طن	21	837000	17577000	16	07/26/2017
13	ميز	ميز مكتب١٤٠سم	30	185000	5550000	18	07/26/2017
17	كرسي	كرسي مكتب دوار مستورد	30	70000	2100000	17	07/26/2017
17	كرسي	كرسي مداولة	50	80000	4000000	17	07/26/2017
14	تلفزيون	جهاز نوكيا١١١٢	1	55000	55000	20	07/29/2017
1	استنساخ	استنساخ٧١٦١ كانون	1	1600000	1600000	69	08/08/2017
16	طابعة	طابعة ابسن	1	160000	160000	68	08/08/2017
6	حاسبة مكتبية	حاسبة p4	2	635000	1270000	67	08/08/2017
16	طابعة	طابعة٢٩٠٠ كانون	2	147500	295000	68	08/08/2017
2	السيارات	سيارة بيكب نيسان٢٠١٧ دبل قما	1	24130000	24130000	95	08/09/2017
3	المولدات	مولدة كهربائية ky perkins٠	1	44000000	44000000	96	08/11/2017
15	سلاح	مسدس طارق٩ملم	1	1200000	1200000	98	08/11/2017
5	ثلاجة	ثلاجة١٦قدم	1	530000	530000	114	08/13/2017
9	سبلت	سبلت ٥طن جنرال	1	1475000	1475000	115	08/13/2017

٦) تقرير توزيع المواد على الاقسام والموظفين

يستفيد من هذا التقرير مدير الدائرة لكي يطلع على طريقة التوزيع بعدالة، فمثلا طلب من أمين المخزن تقرير حول توزيع حاسبة لابتوب لسنة ٢٠١٧، فان يعمل تصفية للبيانات على ورقة الصادر لعام ٢٠١٧ وعلى حقل اسم المادة يتعين اختيار حاسبة لابتوب ، ففي هذا الأجراء يظهر التقرير كما في الجدول (٩) أدناه :

جدول (٩) تقرير تصفية البيانات على حقل اسم المادة لورقة الصادر ٢٠١٧

الصادر								
رمز	أسم المادة	وصف المادة	الكم	مستند الاخراج	التاريخ	القسم	المستلم	الملاحظات
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	328	11/21/2017	الهندسية	امجد محمد فاضل	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	329	11/21/2017	الهندسية	عباس عبد الحسين	
7	حاسبة لابتوب	حاسبةASER محمول	1	332	11/21/2017	الهندسية	علاء سالم	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	330	11/21/2017	الهندسية	فلاح حسن فرهود	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	331	11/21/2017	الهندسية	اميرة عواد	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	333	11/21/2017	الهندسية	عباس صويح	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	334	11/21/2017	الهندسية	باسم جبار	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	335	11/21/2017	الهندسية	احمد جدعان مكوار	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة HP محمول	1	340	11/22/2017	مكتب رئيس الجامعة	كوثر	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	580	12/26/2017	مكتب رئيس الجامعة	سلام جبار	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	295	12/26/2017	الشؤون المالية	فاضل حسين عباس	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	759	12/29/2017	الشؤون الادارية	عبد المحسن عبدالله راضي	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	758	12/29/2017	القانونية	رحيم راهي	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	527	12/31/2017	الرقابة المالية	حيدر عباس	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	530	12/31/2017	مكتب رئيس الجامعة	كوثر	
7	حاسبة لابتوب	حاسبة DELL محمول	1	540	12/31/2017	الشؤون المالية	فاضل حسين عباس	

٧) تقرير بالفرز على أساس رمز المادة

من بوابة البيانات نختار الفرز التصاعدي على رمز المادة يستفيد من هذا التقرير أمين المخزن والرقابة الداخلية والخارجية سواء على ورقة الوارد أو الصادر ويظهر أيضا المجموع الكلي للشراء للمواد وهو مهم جدا للرقابة الخارجية، فمثلا تقرير بالفرز على ورقة الوارد لعام ٢٠١٧ في حقل رمز المادة فيظهر التقرير كما في جدول (١١) أدناه:

جدول (١١) تقرير بالفرز على رمز المواد

A	B	C	D	E	F	G	H	I
الوارد			مجموع الشراء للمواد	544213500				
رمز المادة	سم المادة	وصف المادة	سعر الوحده	الثمن الكلي	رقم مستند الادخال	التاريخ الادخال	الملاحظات	
1	ستنساخ	استنساخ١٦١٧ كانون	1600000	1600000	69	08/08/2017		
1	ستنساخ	استنساخ١٦١٧ كانون	1600000	3200000	116	08/14/2017		
1	ستنساخ	استنساخ١٦١٧ كانون	1600000	3200000	118	08/14/2017		
1	ستنساخ	استنساخa3 a4	1850000	1850000	1055	10/11/2017		
1	ستنساخ	استنساخ١٦١٧ كانون	1475000	1475000	353	11/20/2017		
1	ستنساخ	استنساخ١٦١٧ كانون	1480000	1480000	969	11/29/2017		
1	ستنساخ	استنساخ٢٠١٦كانون	1545000	3090000	934	12/31/2017		
1	ستنساخ	استنساخ٢٠١٦كانون	1545000	3090000	949	12/31/2017		
2	لسيارات	سيارة بيكب نيسان٢٠١٧ دبل	24130000	24130000	95	08/09/2017		
2	لسيارات	سيارة بيكب كنوا دبل قمارة ٦	13850000	13850000	442	09/24/2017		
2	لسيارات	سيارة هونداي توكسان ٢٠٠٦	20800000	20800000	443	09/24/2017		
2	لسيارات	سيارة كية بريجو٢٠٠٥	24570000	24570000	444	09/24/2017		
2	لسيارات	سيارة بيكب نيسان٢٠٠٦ دبل	21875000	21875000	351	11/20/2017		
2	لسيارات	سييارة كامري ٢٠١٧	24800000	24800000	1230	12/31/2017		
3	لمولدات	مولدة كهربائية perkins y	44000000	44000000	96	08/11/2017		
3	لمولدات	مولدة كهربائية انكليزية كتر	21875000	21875000	141	08/23/2017		
3	لمولدات	مولدة كهربائية ins 45 ky	12474000	12474000	904	09/26/2017		
4	خم قنفات	تخم قنفات قديفة صيني	2650000	2650000	129	08/14/2017		
4	خم قنفات	تخم قنفات جلد	650000	650000	436	09/18/2017		
4	خم قنفات	تخم قنفات جلد ذو مخدات	650000	1300000	436	09/18/2017		
4	خم قنفات	برفان مزخرف ارعة بيبان	210000	210000	164	09/21/2017		
4	خم قنفات	تخم قنفات جلد ذو مخدات	550000	550000	164	09/21/2017		

ترميز المادة | الرصيد | وارد ٢٠١٧ | صادر ٢٠١٧ | وارد ٢٠١٨ | صادر ٢٠١٨

٨) التقرير السنوي للرقابة الخارجية

غالبا ما تطلب الرقابة الخارجية تقرير نهاية السنة أي تقرير سنوي، ففي هذه الحالة يكون الفرز تصاعدي وعلى حقل تاريخ الإدخال في ورقة الوارد ويظهر المجموع الكلي للشراء خلال السنه وهو مهم جدا للرقابة الخارجية ومن خلال هذا التقرير يمكن مراقبة ثمن الشراء من حيث غلاء المادة أو الثمن الغير طبيعي لمادة معينه كما في الجدول (١١) أدناه:

جدول (١١) تقرير نهاية السنة للوارد المخزني

	A	B	C	D	E	F	G	H	
1	الوارد				مجموع الشراء للمواد	544213500			
2	رمز المادة	أسم المادة	وصف المادة	الكمية الواردة	سعر الوحدة	الثمن الكلي	رقم مستند الادخال	التاريخ الادخال	الملاحظات
3	9	سبلت	سبلت الجي ٢طن	1	670000	670000	3	07/22/2017	
4	6	حاسبة مكتبية	حاسبة p4	12	635000	7620000	11	07/23/2017	
5	13	ميز	ميز مكتب ١٤٠سم	3	200000	600000	9	07/23/2017	
6	14	تلفزيون	ستلايت سترونك	1	70000	70000	8	07/23/2017	
7	17	كرسي	كرسي مكتب ظهر عالي	3	85000	255000	9	07/23/2017	
8	5	ثلاجة	ثلاجة١٢قدم ال جي	1	330000	330000	15	07/24/2017	
9	5	ثلاجة	ثلاجة٩قدم ال جي	10	245000	2450000	15	07/24/2017	
10	14	تلفزيون	تلفزيون ٢٩بوصة	1	395000	395000	15	07/24/2017	
11	9	سبلت	سبلت ٥طن	1	2300000	2300000	16	07/26/2017	
12	9	سبلت	سبلت جنرال٢طن	21	837000	17577000	16	07/26/2017	
13	12	مكيف	مكيف هواء جنرال	10	525000	5250000	16	07/26/2017	
14	13	ميز	ميز مكتب ٢م	3	425000	1275000	18	07/26/2017	
15	13	ميز	ميز مكتب١٨٠سم	10	375000	3750000	18	07/26/2017	
16	13	ميز	ميز حاسبة	20	70000	1400000	18	07/26/2017	
17	13	ميز	ميز مكتب١٤٠سم	30	185000	5550000	18	07/26/2017	
18	17	كرسي	كرسي رانسي مكتب	3	135000	405000	17	07/26/2017	
19	17	كرسي	كرسي رانسي جلد صاج	10	125000	1250000	17	07/26/2017	
20	17	كرسي	كرسي مكتب دوار مستورد	30	70000	2100000	17	07/26/2017	
21	17	كرسي	كرسي مداولة	50	80000	4000000	17	07/26/2017	
22	14	تلفزيون	جهاز نوكيا١١١٢	1	55000	55000	20	07/29/2017	
23	14	تلفزيون	جهاز نوكيا٦٠٧٠	2	110000	220000	19	07/29/2017	
24	6	حاسبة مكتبية	حاسبة p4	6	635000	3810000	22	07/31/2017	

ترميز المادة | الرصيد | وارد ٢٠١٧ | صادر ٢٠١٧ | وارد ٢٠١٨ | صادر ٢٠١٨

٩) تقرير الى قسم الحسابات وللرقابة الداخلية والخارجية حول كمية الصرف لكل مادة:

من ورقة الرصيد يوجد حقل يظهر فيه مجموع المبالغ التي تم الشراء لكل مادة ولسنة معينه مثل سنة ٢٠١٧ واسو الحل (مجموع المبالغ للمواد لسنة ٢٠١٧) كما في جدول(١٢) وهو جدا مهم الى مسؤول قسم الحسابات حيث ان المبلغ يقسم بشكل ابواب ولكل مادة باب معين للصرف لتنظيم الشراء خلال سنة كامله من هذا التقرير يمكن معرفة هل تجاوز كمية المبلغ المخصصة لمادة معينه ام لا وهذا التقرير جدا مهم للرقابة الداخلية والخارجية.

جدول(١٢) تقرير الى قسم الحسابات حول مجموع المبالغ لكل مادة

ترميز المادة	المادة	مجموع الوارد ٢٠١٧	مجموع الصادر ٢٠١٧	الرصيد ٢٠١٧	مجموع المبالغ للمواد ٢٠١٧	مجموع الوارد ٢٠١٨	مجموع الصادر ٢٠١٨	الرصيد ٢٠١٨	مجموع المبالغ للمواد ٢٠١٨	الملاحظات
1	استنساخ	12	12	0	18985000	0	0	0	0	
2	السيارات	6	6	0	130025000	0	0	0	0	
3	المولدات	3	3	0	78349000	0	0	0	0	
4	تخم قنفات	21	21	0	27210000	0	0	0	0	
5	ثلاجة	42	42	0	15330000	0	0	0	0	
6	حاسبة مكتبية	50	50	0	33515000	0	0	0	0	
7	حاسبة لابتوب	17	16	1	17950000	0	0	1	0	
8	ديلاب حديد	21	21	0	2550000	0	0	0	0	
9	سبلت	87	87	0	59218000	0	0	0	0	
10	قاصة	4	4	0	1280000	0	0	0	0	
11	مدفى زيتية	93	93	0	3085000	0	0	0	0	
12	مكيف	20	9	11	5250000	0	0	11	0	
13	ميز	173	171	2	36235000	0	0	2	0	
14	تلفزيون	49	49	0	7752000	0	0	0	0	
15	سلاح	47	45	2	26850000	0	0	2	0	
16	طابعة	40	40	0	5454500	0	0	0	0	
17	كرسي	640	640	0	74535000	0	0	0	0	

ترميز المادة | الرصيد | وارد ٢٠١٧ | صادر ٢٠١٧ | وارد ٢٠١٨ | صادر ٢٠١٨

☒ تحليل النتائج وإثبات الفرضية

من خلال النتائج التي ظهرت من عمليات تشغيل البيانات المخزنية ومن ثم معرفة مخرجات النظام الإليكتروني يمكن التوصل إلى إثبات الفرضية القائلة (ان نظام التشغيل الإليكتروني يعمل على تحسين كفاءة أداء الرقابة المخزنية من خلال تزويد الإدارة والجهات الرقابية الداخلية والخارجية بالتقارير المتنوعة ذات المحتوى المعلوماتي الملائم لاتخاذ القرارات)، **اذ يقوم النظام الإليكتروني المخزني خلال دقائق بتزويد التقارير التي تتضمن المعلومات الآتية:**

- تزويد أمين المخزن بتقرير عن رمز كل مادة من المواد التي تدخل المخزن كما في الجدول (٢) يحتاجها في حالة إدخال البيانات في ورقة الوارد والصادر.
- يتمكن أمين المخزن من معرفة رصيد المواد في المنظومة ويجب ان يكون مطابق لما موجود فعلي من المواد في المخزن كما في جدول(٥).

- تجهيز أمين المخزن بتقارير مطبوعة تخص جميع الأقسام تتضمن المواد المستلمة من قبلها وتثبت على الجدار في كل قسم كما في جدول (٦).
- تزويد أمين المخزن بتقرير بالمواد المسجلة بذمة كل موظف ويعتبر هذا التقرير مهم لأمين المخزن في حالة انتقال موظف معين أو لأي سبب اخر وطلب منه تزويده بورقة براءة الذمة ففي هذه الحالة يطالب الموظف بإرجاع جميع المواد التي بذمته كما في جدول (٧).
- تجهيز الرقابة الداخلية أو الخارجية بتقرير بالمواد الواردة خلال شهر معين كما في جدول (٨).
- تزويد تقرير بطريقة توزيع مادة معينة على الأقسام وعلى الأشخاص لتحقيق العدالة في التوزيع كما في جدول (٩).
- مساعدة أمين المخزن في فرز المواد على أساس الرمز المخصص لكل مادة كما في جدول (١٠).
- تجهيز تقرير الجرد السنوي إلى الرقابة الخارجية خلال دقائق يتضمن المواد التي وردت المخزن خلال سنة وكيف تم توزيعها على الأقسام والتدقيق على ثمن الشراء لكل مادة ومعرفة مصروفات الدائرة خلال السنه للشراء من خلال المجموع الكلي للشراء خلال السنة كما في جدول (١١).
- تزويد قسم الحسابات والرقابة الداخلية والخارجية بمجموع المبلغ التي تم الشراء لكل مادة خلال السنة لتنظيم عملية الشراء وفق تبويب المبلغ لكل نوع معين من المواد كما في جدول (١٢).

الاستنتاجات والتوصيات

توصل البحث إلى الاستنتاجات والتوصيات الأتية:

أولا: الاستنتاجات

الاستنتاجات النظرية

١) يساعد التشغيل الإليكتروني على أداء العمليات المالية والحسابية بسرعة فائقة ومن ثم يساهم في تقليل الإجراءات الروتينية ويوفر الوقت في العمل. اذ يتمكن التشغيل الإليكتروني من إنجاز عمليتين أو أكثر في وقت واحد، فعلى سبيل المثال يمكن ان يكون التسجيل أو الترحيل بنفس الوقت ويتم إجراء العملية من قبل شخص واحد بدلا من شخصين ، وهذا يقلل أخطاء الترحيل المتعمد وغير المتعمد ومن ثم يعزز من قوة نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية .

٢) يعد استخدام التشغيل الإليكتروني اكثر دقة في احتساب ومعالجة تسجيل الحسابات بشكل عام كما هو عليه الحال في النظام اليدوي المتبع حاليا في الوحدات الحكومية ، وذلك لكفاءة برمجة النظام في مجال الاحتساب وهذا يقلل من أخطاء الاحتساب اليدوي .

٣) يساهم التشغيل الإليكتروني في الحد من الغش ، حيث يوفر التشغيل الإليكتروني تطبيقات يمكن من خلالها إضافة أوامر معينة يحدد العمل بها فقط ،وكذلك تكون إمكانية الدخول مقتصرة تحديدا على الأشخاص المصرح لهم بالدخول من خلال وضع رمز للدخول ومن ثم يقلل حالات التلاعب والغش .

٤) يوفر التشغيل الإليكتروني السرعة في استرجاع البيانات وهذا كذلك يعزز فرضية تقليل الإجراءات الروتينية ، اذ ان طبيعة عمل المحاسبة والرقابة الداخلية يتطلب الاحتفاظ ببيانات تاريخية لفترات محاسبية سابقة ومن ثم تكون عملية

استرجاع البيانات أو البحث عن بيانات سابقة أمر صعب في ظل الاستخدام اليدوي والسجلات الكبيرة والكثيرة في حين اذا كانت البيانات بصورتها الإليكترونية يمكن الوصول اليها بسهولة وسرعة، حيث يوفر التشغيل الإليكتروني خاصية البحث عن البيانات التي يرغب أمين المخزن بالوصول اليها .

٥) ان أساليب الرقابة والتدقيق في ظل استخدام التشغيل الإليكتروني تختلف عن أساليب الاستخدام اليدوي، اذ ان الملفات والسجلات المستخدمة في النظم الإليكترونية غالبا ما تكون مكتوبة بلغة الالة ولذلك لا يمكن قراءة محتواها إلا بواسطة الحاسوب.

٦) ان مفهوم وأهداف وعناصر الرقابة الداخلية في ظل استخدام التشغيل الإليكتروني لا تختلف عن المفهوم والأهداف والعناصر في ظل الاستخدام اليدوي .

٧) ان استخدام التشغيل الإليكتروني في نظام الرقابة الداخلية ليس معقدا وبالذات اذا توفرت له بيئة مناسبة. اذ ان هنالك علاقة ارتباط قوية بين متغيري التشغيل الإليكتروني والرقابة الداخلية بما يخدم تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

الاستنتاجات العملية

١) يساعد النظام الإليكتروني أمين المخزن بالتعرف على رمز كل مادة من المواد التي تدخل المخزن كما في شكل رقم (٢) التي يحتاج اليها في حالة إدخال البيانات في ورقة الوارد والصادر.

٢) مساعدة أمين المخزن في معرفة رصيد المواد في المنظومة ويجب ان يكون مطابق لما موجود فعلي من المواد في المخزن كما في جدول (٥).

٣) يجهز النظام إلى أمين المخزن بتقارير إلى جميع الأقسام بالمواد المستلمة وتعلق على الجدار الخاص بكل قسم وتطبع خلال دقائق كما في الجدول (٦).

٤) يجهز النظام بالمواد في ذمة موظف معين وهو شيء مهم لأمين المخزن في حالة انتقال الموظف او لأي سبب اخر وطلب التوقيع على ورقة براءة الذمة فيطالب الموظف بإرجاع جميع المواد التي في ذمته كما في جدول (٧).

٥) يزود النظام الرقابة الداخلية أو الخارجية بتقرير بالمواد الواردة خلال شهر معين كما في جدول(٨).

٦) يزود النظام تقرير بطريقة توزيع مادة معينه على الأقسام وعلى الأشخاص لتحقيق العدالة في التوزيع كما في جدول (٩).

٧) يزود النظام تقرير إلى الرقابة الخارجية خلال الجرد السنوي بالمواد التي وردت المخزن خلال سنة وكيف تم توزيعها على الأقسام وثمن الشراء كما في شكل رقم (١١).

٨) يمكن مساعدة قسم الحسابات لمعرفة كمية المبلغ التي صرفت لكل مادة خلال السنة لتنظيم عملية الشراء للدائرة وهو مهم للرقابة الداخلية والخارجية كما في جدول(١٢).

ثانيا: التوصيات

١) يتعين الاستفادة القصوى من المميزات العديدة التي يوفرها التشغيل الاليكتروني كوسيلة رقابية في نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

٢) يتعين ان تنظم لجان رقابية بالتعاون مع دائرة الرقابة ودائرة النزاهة تراقب مشتريات لجميع الدوائر، حيث يكون عمل اللجان في دائرة الرقابة مثلا بمعاينة البيانات المرسلة اليهم عن طريق (CD) أو عن طريق البريد الإليكتروني كل سنة، اذ ان كل دائرة ترسل بياناتها بيوم محدد من احد اشهر السنة تجنباً لعدم تراكم البيانات، الأمر الذي يحقق هذا النظام هدفه بالحد من الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية.

٣) يتعين على الوحدات الاقتصادية ان تبدأ بالعمل على بناء قاعدة بيانات الإليكترونية متكاملة متعلقة بمهام المحاسبيين وكذلك المدققين لغرض تطبيق نظام التشغيل الإليكتروني في عملياتها المخزنية.

٤) ضرورة تطوير مناهج التعليم وإعطاء التشغيل الإليكتروني دور اكبر لمواكبة التطور المستمر في مهنة الرقابة الداخلية.

٥) ضرورة الاستعانة بالخبرات الخارجية لاستخدام التشغيل الإليكتروني في النظام المخزني المطبق في الوحدات الاقتصادية وذلك من خلال الاتصال بمعدي هذا النظام الإليكتروني.

٦) يتعين عمل دورات مستمرة لأمناء المخازن لزيادة معرفتهم بالتشغيل الإليكتروني وكيفية استخدامه في النظام المخزني واثره على نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التطبيق العملي لهذا النظام الإليكتروني الذي يتوفر لدى معدي هذا النظام.

٧) يجب عدم الغاء الاستخدام اليدوي بشكل كامل وجعل دوره ثانوي بجانب استخدام التشغيل الإليكتروني لان الهدف الرئيسي هو تحقيق أهداف الرقابة الداخلية خاصة في ظل عدم توفر البيئة الكاملة لنظام التشغيل الإليكتروني ، فبالإمكان ان يكون للنظام مزيج بين الاستخدام اليدوي والإليكتروني لحين توفر جميع خصائص البيئة المناسبة وبعدها يتم الغاء النظام اليدوي بالكامل.

المصادر

١) الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ٢٠٠٧.

٢) أمين السيد لطفي :"الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات"، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٧.

٣) ايمن محمد عاطف محمد :" ماهي أساليب المراجعة الداخلية والخارجية في ظل التشغيل الإليكتروني للبيانات المخزنية "،ايمن محمد عاطف محمد people.Bayt.com2016-2000

٤) توماس وليم ، هنكي أمرسون :" المراجعة بين النظرية والتطبيق "، تعريب احمد حامد ، كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ٢٠٠٩م.

٥) شحاته ، شحاته محمد □ رشد ، محمد إبراهيم :"الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة " □ كلية التجارة □ جامعة الإسكندرية □ ٢٠١٣ م .

٦) الطائي، محمد عبد حسين :"نظم المعلومات الإدارية "، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٠م.

٧) عبد الوهاب، محمد حسن " اثر المراجعة الإليكترونية على جودة عملية المراجعة "، ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية □ ٢٠١٠م.

٨) عيسى ، سمير كامل □ شحاته ، شحاته محمد "نظم المعلومات المخزنية في بيئة تكنولوجيا المعلومات "، الدارالتعليم الجامعي ، جامعة الإسكندرية ، ٢٠١٣ .

٩) مشكور ،سعود جايد:"التشغيل الإليكتروني للبيانات المحاسبية واثره في تحسين كفاءة أداء الرقابة الداخلية "،بحث منشور في مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية ، عدد خاص بالمؤتمر المحاسبي العربي السنوي الثالث المنعقد في بغداد ١٣ -١٤ نيسان ٢٠١٦م.

١٠) مصطفى، عبد العزيز السيد: "استخدام الحاسوب في التدقيق المالي والمراجعة "، كلية التجارة، جامعة القاهرة ٢٠٠٩.

١١) وهاب، اسعد محمد على "التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان، الأردن ٢٠١١م.

١٢) الياور ، على عصام محمد "نظام الرقابة الداخلية الاطار النظري" دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية ،الطبعة الأولى، بغداد ٢٠١٤.

الفصل السابـع

التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وأثره في تحسين كفاءة أداء الرقابة الداخلية

التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية واثره في تحسين كفاءة أداء الرقابة الداخلية[1]

المخلص

تسعى غالبية الوحدات الاقتصادية الحكومية والخاصة إلى تطوير أدواتها ووسائلها الإدارية والتكنلوجية لأغراض تحسين كفاءة أدائها من خلال تحديث وظائفها الإدارية المتمثلة في التنظيم والتخطيط والرقابة والمتابعة. وحينما تحقق الوحدات الاقتصادية هذا المستوى من الطموح فأنها بالتأكيد ستنجح في تحقيق أهدافها الأخرى المنشودة للحفاظ على مواردها المالية والمادية بمختلف أنواعها والسيطرة على أنشطتها وذلك من خلال تقوية وتدعيم الرقابة الكفؤة والفعالة على جميع أنشطتها وعملياتها.

يتمثل احد ابرز الوسائل الكفؤة والحديثة لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية في تطبيق التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية ، وذلك لان التشغيل الإلكتروني يعد من اهم الوسائل الحديثة المستخدمة في إدخال البيانات المالية والمحاسبية وتشغيلها ومن ثم إخراجها بوصفها ناتج عمل محاسبي يستخدم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتنوعة .اذ تتمتع هذه الوسائل الحديثة بخاصية الدقة في المعالجة والسرعة في الإنجاز ، فضلا عن أنها تجسد بشكل مباشر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

استخدمت في هذه الدراسة استمارة استبيان موزعة أسئلتها البالغ عددها (٥٤) على محورين الأول يتضمن أسئلة حول علاقة التشغيل الإلكتروني بكفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية والثاني يشمل أسئلة حول اثر التشغيل الإلكتروني على تحسين كفاءة

[1] اعداد الباحث : أ.د. سعود جايد مشكور العامري– جامعة المثنى.

وفاعلية الرقابة الداخلية ، وزعت الاستمارة على عينة من المدققين في الوحدات الحكومية .

وقد خلصت الدراسة الى ان استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية يوفر السرعة والدقة في الانجاز وتقليل حالات الخطأ والغش وزيادة فاعلية الرقابة على انشطة الوحدة الاقتصادية. واخيرا اوصت الدراسة بضرورة الاستفادة القصوى من مميزات التشغيل الكتروني في معالجة البيانات المحاسبية والمالية والرقابة عليها وذلك من خلال توفير الادوات اللازمة والكوادر البشرية المدربة تدريبا فعليا وشاملا.

المقدمة

لقد أنعكست ثورة المعلومات التي يشهدها العالم المعاصر بدرجة عالية على أسلوب وسلوكيات القطاعات الاقتصادية كافة، فالأسلوب والمنهج الذي تمارسه هذه القطاعات ومنها الوحدات الاقتصادية تغير إلى درجة أدت إلى إغناء التفكير البشري وطريقة وأسلوب التعامل مع البيانات ومعالجتها ، اذ ان هذه الثورة أصبحت أوسع واسرع بكثير من الثورة الصناعية التي شهدها العالم خلال القرن الثامن عشر، كما إن الثورة المعلوماتية لم تكن ظاهرة وقتية تزول بزوال الأسباب التي أدت إلى ظهورها ، وإنما تمثل حقيقة باقية ومتطورة . لقد تعدى اليوم علم الحاسوب من مرحلة القبول عند الأفراد والوحدات الاقتصادية الى مرحلة المعرفة والتعمق في الاستخدام وأصبح الاقتصاد القومي لأي بلد يعتمد على ركائز عدة من ابرزها الأرض أو العقارات والعمل وراس المال وتكنلوجيا المعلومات والمنظمين.

ترتب على الثورة الصناعية والانتقال من نظام الإنتاج العائلي إلى نظام الإنتاج الكبير نمو حجم الشركات ومن ثم زيادة متطلباتها من المعلومات المحاسبية من ناحية ، ومن الناحية ألاخرى أدى التطور الهائل في ثورة المعلومات والاتصالات إلى حدوث تقدم كبير في التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية الأمر الذي دفع العديد من الشركات إلى استخدام الحاسوبات الإلكترونية في محاولة منها لرفع الكفاءة التشغيلية سواء في الإنتاج أو في الإدارة نظرا لما تتميز به هذه الحاسوبات من سرعة في تشغيل البيانات وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة.

وعليه فان العديد من الوحدات الاقتصادية الحكومية والخاصة اصبح يستخدم اليوم الحاسوب في تشغيل البيانات المالية والمحاسبية، مما ينعكس على كفاءة وفاعلية

الرقابة الداخلية، ومما لا شك فيه أنه لا يوجد فرق بين مفاهيم الرقابة في حالة فحص وتدقيق السجلات المحاسبية يدويا أو عند استخدام الحاسوب، كما ان معايير التدقيق والمراجعة الدولية والمحلية وميثاق السلوك المهني والمسئولية القانونية وأساليب تجميع الأدلة الموضوعية ستتبع كما هي متعارف عليه بين المدققين والمهنيين، وبالرغم من ذلك يوجد اختلاف في بعض الطرق والبرامج التي تلائم تنفيذ الرقابة في نظم التشغيل الإلكتروني.

يتضمن هذا البحث ثلاثة محاور رئيسية لتغطية هذا الموضوع والخروج بنتائج وتوصيات مهمة، الأول يتناول اهمية التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية، والثاني يتطرق إلى كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية، أما الثالث فيشمل الجانب العملي للبحث، وأخيرا الاستنتاجات والتوصيات.

☒ منهجية الدراسة

- **مشكلة البحث**

أدى التطور الهائل في ثورة المعلومات والاتصالات إلى حدوث تقدم كبير في التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية الأمر الذي دفع العديد من الوحدات الاقتصادية إلى استخدام الحاسوبات الإلكترونية في محاولة منها لرفع الكفاءة التشغيلية سواء في الإنتاج أو في الإدارة ، نظرا لما تتميز به هذه الحاسوبات من سرعة في تشغيل البيانات وتوفير المعلومات .غير ان هذا الوضع يثير التساؤل حول مدى مصداقية هذه المعلومات وهل بالإمكان الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات خصوصا وأنه في ظل التشغيل الإلكتروني يسهل التلاعب وارتكاب جرائم الغش وصعوبة اكتشافه سواء كان ذلك عن طريق الحذف أو الإضافة أو التعديل للبيانات الموجودة في ملفات وبرامج الحاسوب دون ترك قرينة منظورة أو دليل اثبات يدل على ذلك ، فضلا عن ما قد تسببه الفيروسات من أثار تدميرية سيئة تؤدي إلى إتلاف المستندات والبرامج المحاسبية وغير المحاسبية.

وبناءا على ذلك جاءت هذه الدراسة للإجابة عن أسئلة متعددة أهمها ما هو مفهوم التشغيل الإلكتروني وما مدى استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية من قبل الوحدات الاقتصادية ؟ ما هو الأسلوب المتبع في إدخال البيانات المحاسبية على الحاسوب؟ وما مدى تأثير التشغيل الإلكتروني على كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية ؟ هل يمكن المحافظة على امن عملية التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وحماية تفاصيل مخرجاتها والتأكد من سلامتها ومصداقيتها ؟ هل ان البيانات والمعلومات المحاسبية التي يجري تشغيلها الكترونيا أكثر دقة من تلك التي يتم تشغيلها يدويا ؟

- **اهمية البحث**

تنطلق اهمية البحث من الاتي:

- يعد التشفيل الالكتروني احد ابرز المتغيرات المعاصرة التي تؤثر بصورة مباشرة على العمل المهني للمحاسبة من حيث سرعة انجاز العمل والدقة واكتشاف الاخطاء.
- يؤدي استخدام التشغيل الالكتروني الى تطوير الفكر المحاسبي من حيث مواكبته تكنلوجيا العلوم وبما يجعل النظرية المحاسبية ذات علاقة بالعلوم الاخرى.
- تعتمد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية على مدى تأثير التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية المستخدم في الوحدات الاقتصادية في تطوير هذا النظام وتحسينه.

- **أهداف البحث**

يهدف البحث الى إضفاء الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية التي يتم تشغيلها وانتاجها الكترونيا وذلك من خلال البحث عن أساليب وإجراءات وضوابط رقابية جديدة **والتي تتكفل بما يأتي** :

١) تعزيز وتطوير دور أساليب وإجراءات الرقابة الحالية في اكتشاف الاخطاء والحد من ارتكاب جرائم الغش والمخالفات المالية والمحاسبية.

٢) إيجاد بيئة سليمة للتشغيل الإلكتروني بما يضمن للمخرجات المشغلة الكترونيا مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين .

- **فرضيات البحث**

يستند البحث إلى فرضيتين رئيستين هما:

١ - **الفرضية الأولى تتمثل في الاتي:**

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وكفاءة أداء الرقابة الداخلية.

٢ - **الفرضية الثانية وتتمثل في الاتي:**

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وكفاءة أداء الرقابة الداخلية.

- **مناهج البحث**

تعتمد المنهجية العلمية للبحث على منهجين علميين من البحث العلمي في المحاسبة **هما**:

أ. **المنهج الاستنباطي**: يعتمد على تحليل الاطار العام للموضوع من خلال عرض المعلومات التي يمكن تطبيقها في المحاسبة استنادا للمفاهيم والمصطلحات والمباديء العامة ومن ثم استخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق وذلك من خلال الاعتماد على عدد من المراجع العربية سواء كانت كتب أو مجلات علمية دولية أو أبحاث أو دراسات منشورة وكذلك أجراء المقابلات الشخصية بشكل محدود .

ب. **المنهج الاستقرائي** : يتم تطبيق هذا المنهج في مجال المحاسبة ، اذ يتطلب القيام بتجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر من خلال استخدام استمارة

الاستبيان لغرض دراسة سلوك العاملين في مجال الرقابة والتدقيق وذلك بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها عن طريقة الاستبيان لاختبار الفرضيات.

- **الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية**

هنالك مجموعة من الدراسات العربية تطرقت هذا الموضوع يمكن عرضها كما ياتي:

- **دراسة عدلان (٢٠٠٩)**

بعنوان (دور المراجعة الإلكترونية على جودة التقارير المالية)

تناولت هذه الدراسة جودة التقارير المالية فى ظل المراجعة الالكترونية ،وتمثلت مشكلة الدراسة فى تأثر الممارسة المهنية للمراجعة بالمراجعة الإلكترونية وتحديد جودة التقارير المالية وأثر المراجعة الإلكترونية على أدلة إثبات المراجعة.

إهتمت هذه الدراسة بضرورة مساعدة مستخدمي التقارير المالية على إتخاذ القرارات، وزيادة أهمية وشفافية المعلومات المحاسبية وتدريب المراجعين على إستخدام المراجعة الإلكترونية ، كما هدفت الدراسة للتعرف على جودة التقارير المالية والمراجعة الإلكترونية فى ظل تطور نظم المعلومات المحاسبية حتى يتم الإستفادة من السرعة والدقة في تنفيذ عملية المراجعة.**بنيت الدراسة على الفرضيات الاتية:**

١. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الإلكترونية وجودة المعلومات المحاسبية.
٢. إستخدام المراجعة الإلكترونية ربما يؤدى إلى سلامة ودقة التقارير المالية.
٣. العوامل المرتبطة بتطبيق المراجعة الإلكترونية قد تؤثر على جودة التقارير المالية.
٤. المراجعة الإلكترونية ربما تؤدى إلى تطوير عملية المراجعة .

لتحقيق أهداف هذه الدراسة، اتبع الباحث المنهج التاريخى والإستنباطى والإستقرائى والتحليل الوصفى وإستمارة الإستبيان وتحليلها، **وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:**

١. تزيد المراجعة الإلكترونية من مقدرة المراجع من توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة فى رأى المراجع الوارد فى التقارير المالية.

٢. المعلومات المحاسبية في ظل المراجعة الالكترونية تكون على درجة عالية من الجودة.

٣. المراجعة الالكترونية تؤدى إلى إتاحة المعلومات التى تتضمنها التقارير المالية فى الوقت المناسب التطبيق العلمي لأنظمة المراجعة الالكترونية يؤدى إلى التحقق من جودة التقارير المالية .

٤. تمكن المراجعة الإلكترونية المراجع من عرض جميع بيانات وملفات الحاسوب الإلي على الشاشة وتحديد المعلومات التى يراها المراجع ذات أهمية نسبية للفحص.

وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها:

١. أن يوفر النظام المحاسبى تقارير مالية ذات جودة عالية فى التوقيت المناسب .

٢. إستخدام المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد المراجع فى التحقق من دقة وسلامة معالجة البيانات وإختصار وقت عملية المراجعة.

٣. الإهتمام بتدريب المراجعين على إستخدام المراجعة الإلكترونية فى ظل تطور نظم التشغيل الإلكترونى للبيانات...

- **دراسة العبيدي(٢٠١٠):**

بعنوان " أعداد الحسابات الختامية بواسطة الحاسوب (نموذج مقترح) "

أجريت هذه الدراسة عام ٢٠١٠ ، ويتلخص هدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية برنامج الاكسل(Excel) في أعداد الحسابات الختامية ولكافة الشركات وطبقا لمتطلبات القوانين والتشريعيات النافذة، اذ يوفر الكثير من العمليات الحسابية وكذلك

العديد من الكشوفات وسهولة أعداد المعادلات والكشوفات والتي تتطلب من المحاسب معرفة مميزات هذا البرنامج ، بالإضافة الى غيرها من البرامج مثل برنامج الأكسس (Excess Programs).

وتتلخص اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث والمتعلقة بأعداد الحسابات الختامية **بواسطة الحاسوب (نموذج مقترح)** "

١. يوفر برنامج (Excel) إمكانيات حسابية هائلة يمكن الاستفادة منها عند أعداد الحسابات الختامية وكافة الكشوفات الملحقة.
٢. أن استخدام الحاسوب في أعداد الحسابات الختامية يوفر السرعة والدقة واختصار الكثير من العمليات الرياضية .
٣. المنفعة المتحققة من استخدام الحاسوب في أعداد الحسابات الختامية اكبر من الكلفة المنفقة للحصول على هذه البرامج أو كلفة تدريب المحاسبين على استخدام إمكانيات الحاسوب.
٤. باستخدام الحاسوب سوف تتوفر مرونة عالية عند أعداد الحسابات الختامية وذلك بمجرد تغيير أرقام الحسابات في ميزان المراجعة يمكن الوصول الى حسابات ختامية جديدة معدلة على أساس ميزان المراجعة الجديد.
٥. إمكانية استخدام الحاسوب في كافة المنظمات سواء كانت هذه المنظمات تجارية أو صناعية أو خدمية أو مالية.
٦. ارتفاع تكلفة الحصول على البرامج الجاهزة أو تصميم البرامج الجاهزة من قبل المبرمجين بالإضافة الى الوقت المطلوب لتصميم مثل هذه البرامج .

وتوصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات المهمة وكان ابرزها:

١. بسبب ما يقدمه الحاسوب من إمكانيات حسابية سريعة جدا يمكن الاستفادة منها ليس فقط في أعداد الحسابات الختامية وإنما أعداد نظام محاسبي متكامل.

٢. يوصي الباحث باستخدام الحاسوب في كافة المنظمات لما توفر هذه البرامج من سرعة ودقة واختصار في الوقت والجهد عند إعداد الحسابات الختامية واي معالجات محاسبية أخرى .

٣. عند إعداد الحسابات الختامية بالأسلوب اليدوي فان أي تغيير يتطلب إعادة الكثير من الاحتساب لغرض إعداد الحسابات الختامية تلبية لهذا التعديل لكن باستخدام الحاسوب فانه يحتاج فقط الى تعديل ارقام ميزان المراجعة .

٤. ضرورة استخدام الحاسوب في كافة المنظمات وتدريب كافة المحاسبين وكذلك طلاب أقسام المحاسبة لتطوير مهاراتهم والاستفادة من برنامج(Excel) للقيام بكافة المعالجة المحاسبية وليس فقط الحسابات الختامية .

- **دراسة عبدالوهاب (٢٠١٠)**

بعنوان (أثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة)

تناولت الدراسة أثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه على الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها الحاسوب إلا أنه يؤدي إلى حدوث صعوبات في عملية المراجعة للأنظمة المحاسبية المعدة إلكترونيا، مما يخلف صعوبات متعددة أمام المراجع عند القيام بعملية المراجعة مما قد يؤثر على جودة عملية المراجعة.

هدفت الدراسة إلى دراسة المراجعة الإلكترونية و بيان إجراءاتها وأساليبها ومعاييرها وأثرها على جودة المراجعة، **وبنيت الدراسة على الفرضيات الاتية:**

١. استخدام الحاسوب في المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى تسهيل عمل المراجع و توفير الوقت والجهد و يقلل من تكاليف المراجعة .

٢. استخدام الحاسوب في عملية المراجعة قد يتطلب تطوير أو صياغة معايير مراجعة جديدة تتلاءم مع التطور الحاصل في عملية المراجعة.

٣. استخدام الحاسوب في عملية المراجعة أدى إلى تغيير في إجراءات عملية المراجعة مما قد يتطلب تطوير أساليب المراجعة.

٤. استخدام الحاسوب قد يؤثر على جودة المراجعة.

لتحقيق أهداف الدراسة أتبع الباحث المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والتحليل الوضعي واستمارة الاستبانة وتحليلها ،وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

١. استخدام المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة وتوفير الجهد .

٢. تزيد المراجعة الإلكترونية من مقدرة المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.

٣. تساعد المراجعة الإلكترونية على تقويم إجراءات الرقابة الداخلية مما يسهل تنفيذ عملية المراجعة .

أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها:

١. ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تمكن المراجع من التحقق من سلامة ودقة معالجة البيانات واختصار وقت عملية المراجعة مما يساعد كذلك في تحقيق جودة المراجعة.

٢. ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد على تقويم إجراءات الرقابة الداخلية واختبارات المراجعة مما يساعد كذلك في زيادة جودة المراجعة.

٣. العمل على تطبيق المراجعة لأنها تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.

- **دراسة نوري (٢٠١٠)**

بعنوان (نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وأثره على تقويم الأداء في المصارف)

تمثلت مشكلة البحث في أن الكثير من المصارف بدأت تستخدم النظم الالكترونية في إدارة أنشطتها بصورة واسعة دون أن تكون لديها أنظمة رقابية تواكب ذلك التطور،

الأمر الذي قد يؤدي إلى ضعف في أدائها. يهدف البحث إلى توضيح مدى أهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني والتأكيد على أن استخدام التقنية الإلكترونية يؤدي إلى تقويم الأداء .أعتمد البحث على المنهج الاستنباطي في تحليل محاور البحث ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة حالة لمعرفة أثر نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على الأداء .**يسعى الباحث لاختبار الفرضيات الآتية.**

١. يؤثر تطبيق نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية في الأداء ببنك أم درمان الوطني.
٢. إعداد نظام رقابة داخلية مستنداً على الحاسوب يمكن قسم المراجعة الداخلية من أداء مهامه بجودة عالية ببنك أم درمان الوطني.
٣. إعداد نظام رقابة داخلية محوسب يؤثر على الوقت والجهد أو يقلل الوقت والجهد في بنك أم درمان الوطني.

لإختبار هذه الفرضيات قام الباحث بإعداد قائمة إستبانة تم توزيعها على عينة الدراسة في بنك أم درمان الوطني وتحليلها بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) **توصل الباحث إلى نتائج منها:**

١. إستخدام المراجعة الالكترونية يؤدي إلى رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.
٢. نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني يساعد المراجع الداخلي على التركيز على مواطن الضعف والانحرافات في الأداء.
٣. نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني يؤدي إلى توفير القوائم والتقارير المالية في الوقت المناسب.

أوصى الباحث بعدد من التوصيات:

١. وضع نظام جيد للتشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وتدريب العاملين عليه والاهتمام بالتأهيل العلمي والتدريب المستمر في مجالات العمل الرقابي في بنك أم درمان الوطني.

٢. ضرورة وجود مراجعين داخليين في بنك أم درمان الوطني لديهم مهارات فنية في أنظمة الحاسوب وعن عمليات المحاسبة والمراجعة.

٣. الفصل الملائم للمهام والمسؤوليات بين أقسام تكنولوجيا المعلومات والأقسام التشغيلية الأخرى المستخدمة والمستفيدة من خدمات الحاسوب ببنك أم درمان الوطني.

- <u>دراسة عبدالاحد ، حسون (٢٠١٣)</u>

بعنوان (اثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية)

في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية يتطلب توافر مهارات لدى مراقب الحسابات لاداء مهامه التدقيقية على وفق معايير التدقيق الدولية والمحلية والتي تتناسب مع بيئة الحاسوب، لذلك هدف البحث الى التعرف على المهارات الواجب توافرها لدى مراقب الحسابات في ظل تلك المعايير من خلال تصميم استمارة تم توزيعها على عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخاصة في العراق، وتم تحليل تلك الاستبانة وفق الأساليب العلمية الإحصائية بقصد تحقيق صحة فرضية البحث، إذ توصلت نتائج البحث إلى أن هنالك مهارات لدى مراقبي الحسابات عينة البحث يمكن توظيفها في اداء مهامهم التدقيقية بالعناية المهنية المطلوبة ووفقا لمعايير التدقيق، فضلا عن التوصية باستمرار المؤسسات المهنية والأكاديمية بإقامة البرامج التدريبية في مجال التدقيق بالحاسوب لمواكبة تطورات التقنيات الإلكترونية.

- <u>دراسة صالح (٢٠١٣)</u>

بعنون (اثر استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في المصارف العراقية)

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى استخدام اجهزة الحاسوب في المصارف التجارية العراقية في عملية تقييم فعالية وكفاءة تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، كما تهدف الى التحقق من مدى توافر الظروف المناسبة والملائمة لتحقيق نظام رقابي فعال . ولتحقيق هذه الاهداف فقد تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة التي مثلت كافة ادارات المصارف التجارية العراقية.

وقد توصل هذا البحث الى عدة نتائج منها مايلي:

١. ان نظام الرقابة الداخلية في المصارف التجارية العراقية فعال من حيث صيانة وحفظ الاجهزة والبرامج.
٢. اساليب التدريب التي يتلقاها العاملون في المصارف التجارية فعالة .
٣. وجود رضا عام لدى العاملين بالنسبة لنظم الحاسوب.
٤. عدم التخصص في العمل .

هذا وقد اوصى البحث بعدة توصيات اهمها:

١. العمل على وضع برامج تدريبية للعاملين اكثر فعالية في المصارف التجارية العراقية لتوفير الكوادر المؤهلة.
٢. العمل نحو مزيد من التخصص في الاداء بالمصارف العراقية وذلك لزيادة الكفاءة والفعالية في استخدام الحاسوب .

- <u>دراسة سردوك فاتح (٢٠١٤)</u>

بعنوان (دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات)

إن الأهداف الشاملة ونطاق عملية المراجعة لا تتغير عندما يتم تنفيذ المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، وبالعموم فان تطبيق إجراءات المراجعة قد يتطلب من المراجع النظر في الطرق التي تستخدم الحاسوب باعتباره أداة للمراجعة.

كما تتيح الإجراءات التحليلية مجالا أكبر للحصول على أدلة وقرائن الإثبات والاكتشاف المبكر للأخطاء، ويضيف الحاسوب دفعا أكبر في استخدام مختلف البرامج في مجال التحليل باستخدام الإجراءات التحليلية، وسيتم التطرق لها نظرا لأهميتها المتزايدة في ظل المتطلبات المتجددة لعمل المراجع الخارجي في ظل اعتماد الحاسوب واستخدام الإجراءات التحليلية.

وسيتم التطرق إلى ماهية المراجعة الإلكترونية وأهميتها والمسؤولية التي يتحملها المراجع في أدائه للمراجعة الالكترونية ومختلف الطرق المتبعة في أداء مختلف مراحل المراجعة الإلكترونية، من أجل الوقوف على جميع متغيرات هذا الاستخدام، إضافة الى مجمل الإجراءات التحليلية المعتمدة في المراجعة.

- **موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة**

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات بانها بنيت على اساس البحث عن وجود او عدم وجود علاقة ارتباط بين متغيرين هما التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية وكفاءة اداء الرقابة الداخلية ، ثم البحث عن وجود اثر لهذه العلاقة على كفاءة اداء الرقابة الداخلية وذلك من خلال تطبيق هذين المتغيرين على عينة من المدققين العاملين في الوحدات الحكومية العراقية.

المبحث الأول
التشغيل الإلكتروني

☒ مفهوم نظام التشغيل الكتروني

يمثل نظام التشغيل الالكتروني مجموعة الاجهزة والبرامج الالكترونية التي يتم استخدامها في تخزين البيانات وتحويلها الى معلومات وتخزين هذه المعلومات لحين استخدامها بواسطة المستخدمين في اتخاذ القرارات ومزاولة الانشطة(مصطفى ، ٢٠٠٩، ٤).

يتكون نظام النشغيل الالكتروني كما هو معروف من مجموعتين اساسيتين من العناصر هي الاجهزة أو العناصر المادية والبرامج .وتتمثل العناصر المادية في مجموعة الاجهزة اللازمة لادخال البيانات الى الحاسوب وتشغيلها وتلقي المعلومات ،وكذلك الاجهزة اللازمة لتخزين البيانات لحين تشغيلها وتخزين المعلومات لحين استخدامها . اما البرامج فتتمثل في مجموعة الاوامر اللازمة لتشغيل الحاسوب واجراء التطبيقات المختلفة على البيانات وتخزينها وعرضها أو اخراجها . وعادة ما تقوم نظم المعلومات الالكترونية بالوظائف الاتية من خلال انظمة الحاسوب(مصطفى ، ٢٠٠٩ ، ٥):

١) استلام البيانات من مصادرها المختلفة داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية .
٢) فرزوتصنيف وتبويب وتجميع البيانات .
٣) تخزين البيانات من خلال وسائط التخزين الخارجية .
٤) معالجة البيانات وتحويلها الى معلومات .
٥) تخزين المعلومات وعرضها وتوصيلها الى الاطراف المستفيدة .

ويمكن تقسيم نظم المعلومات الالكترونية من زوايا عديدة اهمها زاوية الهدف وزاوية المصادر ، فمن زاوية الهدف من هذه الانظمة ووظيفتها الاساسية يمكن تقسيم نظم المعلومات الالكترونية **الى ماياتي:**

- **نظام التشغيل الالكتروني للصفقات والعمليات Transaction processing system**

يقصد به النظام الذي يقوم فقط بتشغيل الصفقات والعمليات اليومية الناتجة عن نشاط الوحدة الاقتصادية مثل ذلك تشغيل عمليات الاجور ، تسجيل عمليات الصرف والتحصيل ، وغيرها من الانشطة اليومية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية . وهذا النظام غالبا ما يطبق بصورة جزئية بمعنئ انه قد يقتصر على تشغيل عمليات دون الاخرى بأستخدام الحاسوب . وعادة ماتكون العمليات الروتينية المتكررة التي تتم بصورة يومية كما هو الحال في عمليات الاجور .

- **نظام التقارير الادارية Management Reporting System**

يقصد بها نظام المعلومات الذي يتم من خلالها استخدام انظمة الحاسوب الالي لدعم عملية اعداد التقارير الادارية ، ومن امثلتها نظم المعلومات الادارية : وهي النظم التي من خلالها يتم تشغيل بيانات الوحدة الاقتصادية سواء كانت بيانات جارية او ماضية او مستقبلية وذلك بهدف توفير معلومات مستمرة تساعد الادارة في ممارسة وظائفها الادارية المختلفة كالتخطيط ، التنظيم والرقابة وغيرها من الوظائف ، ومنها كذلك نظم دعم القرار Decision Support System ، وهي النظم التي يتم فيها دمج البيانات مع نماذج رياضية Models لحل المشاكل الغير التقليدية التي يمكن ان تواجة متخذ القرار . ونظم الخبرة Expert systems، ونظم المعلومات التنفيذية executive information systems

اما من زاوية مصادر الحصول علئ البيانات فيمكن تقسيم النظم الالكترونية الى نوعين:

- **نظم التبادل الالكتروني للبيانات Electronic data interchange (EDI)**

يقصد به تبادل البيانات المتعلقة بصفقات الاعمال في صورة نمطية بين الحاسوبات الالية الخاصة بمشآت الاعمال ، من خلال شبكة اتصالات اليكترونية دون الحاجة لاستخدام مستندات ورقية مثل اوامر التوريد ، فواتير البيع ،

مستندات الشحن ، الشيكات الخاصة بالمدفوعات ، بحيث تتم عملية تشغيل البيانات الوارده بهذه المستندات بصورة فورية دون حاجة الى اي تدخل بشري.

- **نظام التشغيل الالكتروني Electronic data processing (EDP)**

يمثل نظام التشغيل الالكتروني النظام الذي يقوم بتشغيل البيانات الناتجة عن عمليات وصفقات الوحدة الاقتصادية استنادا الى المستندات الورقية التي ترتبط بها هذه الصفقات . حيث تعتبر هذه المستندات المصدر الاساسي للقيد والتسجيل في ملفات وسجلات النظام ، وان كان في بعض الحالات يتم ادخال البيانات الى نظام الحاسوب مباشرة دون وجود مستندات ورقية ، كما هو الحال في انظمة البيع الالكترونية المطبقة في محلات السوبر ماركت ، الا ان السمة المميزة لهذه الانظمة هو عدم استلام بيانات مرسلة عن بعد من خلال اتصال شبكي بحاسبات اخرى.

☒ أهمية التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية

يؤدي استخدام الحاسوب في تشغيل النظام المحاسبي إلى تغييرات عديدة في هذا النظام **من أمثلتها**:

١. أن كثير من الأنشطة كانت غير مركزية يؤديها عديد من الموظفين يمكن أن تتم الأن مركزيا في برنامج واحد للحاسب الألى، مما يعنى عدم الحاجة للرقابة الداخلية من خلال الفصل بين المهام . وعلى سبيل المثال فإن برنامج الأجور يمكن أن ينفذه العديد من موظفي قسم الأجور التي كانوا يقومون بحساب أجمالي وصافي الأجور باستخدام بيانات الموظفين والعمال وعدد ساعات العمل ومعدل اجر الساعة والمرتب الأساسي والاستقطاعات من المرتب ثم أعداد كشف المرتبات والأجور الشهري أو حتى الأسبوعي ، وتسجيل الأجور والمرتبات في الدفاتر ثم مراجعة العمليات السابقة(شحاته ، ٢٠١٤ : ٣٨ –٤٠).

٢. إن نقص التوثيق المستندي يعتبر من اهم المشاكل المصاحبة لاستخدام الحاسوب. فبدون توثيق ملائم سوف تختفى وسيلة المراجعة وقد يجد المراجع أنه

من الصعب، إن لم يكن من المستحيل ، تتبع تشغيل البيانات لعملية معينة أو أكثر.

٣. إن تخزين إجراءات أو برامج تشغيل البيانات نفسها على سجلات أو ملفات الحاسوب يعنى أن المراجع يجب أن يعتمد على الحاسوب والبرنامج للكشف عن خطوات تشغيل البيانات ، والبيانات نفسها.

٤. بالرغم من أن شركات كثيرة قد توصلت إلى أن إجمالي عدد الموظفين يتزايد مع إدخال الحاسوب، فما زال هنالك تناقص في اهتمام الأنسان بالتشغيل الفعلى للبيانات المحاسبية. ويؤدي نقص الاهتمام الإنساني هذا إلى عدم وجود الضبط المادي لاكتشاف الأخطاء أثناء تشغيل البيانات كما كان الحال في ظل التشغيل اليدوي للبيانات.

٥. بالرغم من المحاولات المستمرة للتغلب على الأخطاء العشوائية في النظم اليدوية فإنه يتعين ان يؤهل الجميع لمواجهة الأخطاء المنظمة في ظل استخدام الحاسوب والتي تنتج من استخدام نفس البرنامج لتشغيل عمليات متشابهة.

٦. غالبا ما يتم تشغيل قسم الحاسوب بواسطة موظفين ذوي معرفة متخصصة وأصبح هذا الوضع يحتاج من المراجع أن يكون كفئا وفعالا في مراجعة عمليات تشغيل البيانات، التي تقوم بها هؤلاء المتخصصون باستخدام الحاسوب.

٧. لأن العديد من أوجه الرقابة المحاسبية التي يعتمد عليها المراجع يجب أن يتضمنها برنامج الحاسوب فإن المراجع في ظل الحاسوب يجب أن يهتم كثيرا بالمراحل المبكرة لتصميم النظم.

٨. إن التغيرات السابقة التي أوجدها الحاسوب الألي تؤثر في التشغيل الألي للبيانات والأقسام ذات الصلة بهذا التشغيل، ولكن المشاكل والصعوبات التي يواجهها المدقق في ظل التشغيل الألي للبيانات غالبا ما تتناسب عكسيا مع حجم الحاسوب المستخدم. وعلى سبيل المثال، فإنه من الصعب تحقيق الفصل بين المهام

في ظل الحاسوبات الصغيرة بسبب نقص الأفراد المتخصصين والذي غالبا ما يؤدي إلى تخفيض جودة التوثيق والبرمجة وإجراءات التشغيل.

مما تقدم فقد التطور التكنولوجي الملموس في مجال الحاسوب إلى حدوث تغيرات كبيرة في استخدام النظم الإلكترونية خلال الثلاثين عاما الأخيرة، حيث كانت تلك التغيرات ضرورية لمواجهة التزايد الهائل في حجم العمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية . وقد تحولت الوحدات الاقتصادية الكبيرة من استخدام نظم المعالجة بالدفعات Batch Processing إلى استخدام نظم التشغيل الفورية Real – Time Systems (الجمَّال ، ٢٠١٤ : ٥٧ - ٦٠).

☒ مزايا وعيوب التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية

• مزايا التشغيل الالكتروني

هنالك مزايا عديدة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات يمكن اجمالها بما يلي:

١. تحسين خاصية الملاءمة والتزامن أي توفير المعلومات في الوقت المناسب وزيادة الدقة في المعلومات .
٢. تحسين وتسهيل التحليل الإضافي للمعلومات حيث أن تشغيل الحاسوب للبيانات بصورة جيدة ودقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام بما ينعكس على اتخاذ الإدارة للقرارات الإدارية السليمة بصورة تحقق الاستغلال الأمثل للموارد .
٣. تخفيض الخطوات والاجراءات التي تحيط بإجراءات الرقابة .
٤. تحسين إمكانية الفصل المناسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة آمنة ، قواعد بيانات ، نظم تشغيل .
٥. أجراء حسابات معقدة وإمكانية تشغيل قدر هائل عند المعاملات في وقت قصير وبتكلفة اقل علاوة على انعدام الأخطاء التشغيلية والحسابية تقريبا نتيجة الاستفادة بإمكانيات تكنولوجيا المعلومات وانخفاض درجة الاعتماد على العنصر البشري.

٦. إمكانية الاستفادة بالحاسوب الألي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومية.

٧. الإمكانية الضخمة لتخزين البيانات في صورة ملفات الكترونية تحتوي الكثير من الملفات والسجلات اليدوية. (شحاته ، رشد ، ٢٠١٣ : ٩٦).

وذكر كل من (عيسى ، شحاته ، ٢٠١٣ : ٢٧٤) مزايا استخدام التشغيل الإلكتروني للقوائم المالية **كما يلي:**

١. أنها طريقة منظمة وشاملة لتسجيل نتائج أنشطة الشركة .

٢. أنها مخزن للبيانات التي تلبي احتياجات العديد من المستفيدين .

٣. تحقق استقلالية البيانات ، بمعنى فصل البيانات عن البرامج الخاصة بالتطبيقات ويتم تحقيق استقلالية البيانات من خلال برنامج نظام إدارة قواعد البيانات .

٤. منع تكرار البيانات وذلك لأنه في ظل نظام قاعدة البيانات يكون هنالك مصدرا واحدا لإدخال البيانات ومكانا واحدا لتخزين كل بند من بنود البيانات وهذا يؤدي إلى الحد من تكرار البيانات والحد من عدم توافقها .

٥. تحقيق تكامل للبيانات ، وذلك لآن تنظيم البيانات في ظل قاعدة بيانات يتم في صورة هيكلية مرنة تسمى مجموعة البيانات ويؤدي تكامل مجموعات البيانات إلى إمكانية وسهولة تحديثها في نفس الوقت .

- **عيوب أو مشاكل التشغيل الإلكتروني**

ذكر كل من (عيسى ، شحاته ، ٢٠١٣ : ٢٧٥) بان الغيوب الناتجة التشغيل الالكتروني **هي كما ياتي:**

١. في ظل نظم قواعد البيانات يتم تجميع كافة بيانات الشركة في قاعدة بيانات واحدة يمكن الوصول أليها من خلال اتباع نظام كلمات السر وهذا يؤدي إلى زيادة خطر حالات التلاعب وفيروسات الحاسوبات ، حيث بمعرفة كلمة السر يمكن الوصول غير المصرح به لكافة بيانات الشركة .

٢. أن نظم قواعد البيانات معقدة للغاية وبالاتي فإن تحقيق مزاياها يكون من الصعب جدا في معظم الأحيان ، فضلا على أن زيادة تعقيد نظام قواعد البيانات يؤدي إلى صعوبة فهمه وصعوبة فهم تدقيق بياناته وصعوبة الحصول على أدلة الأثبات المادية مما يزيد من فرصة ارتكاب جرائم الحاسوبات التي يصعب تتبعها واكتشافها .

٣. تعقيد هيكل نظم قواعد البيانات ، حيث يأخذ هذا الشكل شكل الشجرة أو الشبكة أو مزيجا من الاثنين معا أو الهيكل العلائقي وهذا يؤدي إلى الصعوبة والتعقيد في هذه الملفات وإدخال البيانات المرغوبة وأجراء الاختيارات الملائمة للتحقيق من سلامة وهذا يعنى صعوبة الرقابة على هذه الملفات مما يجعل من الصعب منع جرائم الحاسوبات أو اكتشافها .

٤. في ظل نظم قواعد البيانات قد يكون من الصعب للغاية إعادة بناء سجلات البيانات وذلك لأنه روعي في أعداد قواعد البيانات عدم التكرار وهذا يعني زيادة احتمال فقد البيانات بالكامل في حالة إصابة نظام قاعدة البيانات بعدوى الفيروسات .

٥. يكون للأخطاء تأثير واسع المدى في ظل استخدام نظم قواعد البيانات وذلك لوجود تكامل بين البيانات الموجودة بقاعدة البيانات ومن ثم فإن وقوع خطا واحد قد يؤدي إلى وقوع سلسلة من الأخطاء ممكن أن تستمر حتى تدمر قاعدة البيانات بأكمله.

٦. يستخدم قاعدة البيانات العامة العديد من المستخدمين مما يشكك في دقة البيانات وتزيد من فرصة ارتكاب جرائم الحاسوبات التي يصعب الرقابة عليها وتحديد مرتكبيها.

٧. في ظل استخدام نظم قواعد البيانات الفورية القائمة على وسائل الاتصال عن بعد تزداد حدة جرائم التلاعب والفيروسات وذلك لأنها تجمع بين مشاكل كل من نظم قواعد البيانات، نظم شبكات الحاسبات، نظم التشغيل الفوري للبيانات.

☒ اساليب المراجعة الداخلية فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات المحاسبية

يتعين على المراجع الداخلي في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ان يقوم بتحليل المعلومات وفق النواحي الآتية (محمد ٢٠١٦) (٢٠٠٠ -٢٠١٦ Inc. Bayt.com) :

أولاً : المراجعة السابقة على المدخلات

يتمثل ذلك في مراجعة الدورات المستندية ، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات ومدى استيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها ، وطبقا للنظم واللوائح الداخلية ودليل الإجراءات ، وما في حكم ذلك ، **ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال:**

- حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها .
- المقارنة بين الإجماليات والتفاصيل .
- استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها .
- توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسؤول .

ثانياً : المراجعة على البيانات الداخلة في الكمبيوتر

١)التأكد من صحة البيانات المقدمة إلي قسم إعداد البيانات بقسم الحاسوبات الإلكترونية من خلال مراجعتها على المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجور يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور على سجل الأجور .

٢)التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب أتباعها عند القيام بتشغيل البيانات ، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلي سلامتها .

٣)التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلى البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك.

ثالثاً : المراجعة على برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات

عندما تدخل البيانات إلي الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً على قيود جديدة، ولا يكون هنالك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء، ولقطع

الشك باليقين، يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل **وفي هذه الحالة يركز المراجع على ما يلي:**

- صحة تصميم البرنامج .
- سلامة أداء الحاسوب الالكتروني .
- سلامة الأوامر والتعليمات [أوامر التشغيل] من المنظور المحاسبي .
- وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .
- صحة التعديلات المداخلة على برامج الكمبيوتر .

ويمكن للمراجع في السياق اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها الشركة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلي الكمبيوتر وتشغليها مرة أخري باستخدام الأساليب اليدوية، ويقارن بين مخرجات الحالتين .

رابعاً: المراجعة على المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها

1) مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية مع المخرجات الفعلية.
2) التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستندا إلي أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات .
3) حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم بانها تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات مرة اخرى.

☒ **إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات**

تتمثل إجراءات المراجعة في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات في الآتي:

1) **المراجعة حول الحاسوب الالكتروني:** حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات، وكذلك مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية.

٢) **المراجعة داخل الحاسوب الالكتروني**: حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الإلكتروني للبيانات ، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة.

٣) **المراجعة باستخدام الحاسوب الالكتروني**: حيث يستطيع المراجع استخدام إمكانيات الحاسوب الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات المراجعة، **ومنها على سبيل المثال ما يلي**:

- التحقق من صحة العمليات الحسابية.
- المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام.
- استخراج الأرصدة الشاذة.
- تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص.
- تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة.
- استخدام إمكانيات الحاسوب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية على فترات قصيرة.
- الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية للمعلومات .

المبحث الثاني

كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية

☒ مفهوم الرقابة الداخلية

خضع مفهوم نظام الرقابة الداخلية للعديد من التطورات التي اثرت في صياغة العديد من التعاريف استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة التدقيق،حيث كان يقصد بالرقابة الداخلية في بادئ الامر هي (الاجراءات والطرق المستعملة في الوحدة الاقتصادية للمحافظة على النقدية والموجودات الاخرى واكتشاف الاخطاء للمحافظة على دقة السجلات،كما كان ينظر الى الرقابة الداخلية على انها نظام خاص لتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤليات بين موظفي الوحدة الاقتصادية بحيث تتم مراقبة اعمال مؤظف من قبل مؤظف اخر) (الياور على عصام،٢٠١٤: ٢١).

ثم بدات المفاهيم تتجه في التوسيع بمعنى الرقابة الداخلية ومن هذه المفاهيم المفهوم الذي قدمته لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) الذي ينص على انها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الوحدة الاقتصادية بهدف حماية موجوداتها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتاكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة.

كذلك عرفت المنظمة العربية للتنمية الرقابة الداخلية بانها:الطرق والاساليب التي تتبناها ادارة الوحدة بما في ذلك مجلس ادراتها ومديروها ومؤظوفها لتوفير تاكيد معقول بتحقيق اهداف الوحدة.

☒ اهداف الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيس الذي ينبغي ان تحققه الوحدة الاقتصادية من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في (التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين واهداف الوحدة

الاقتصادية التشغيلية التي تسعى الى تحقيقها) (الياور على عصام ٢٠١٤:٢٣)، ويمكن تحقيق هذا الهدف في الوحدات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت اشراف صاحب الوحدة مباشرة على سير الاعمال على اساس يومي،وعلى خلاف ذلك في الوحدات الاقتصادية الكبيرة فمن الضروري توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات وتحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي الوحدة الاقتصادية وتمثل خريطة التنظيم الاداري واللوائح والاجراءات ووسائل تنفيذ ذلك النظام الرسمي في ادارة اعمال الوحدة الاقتصادية ويمكن تفسير الهدف الرئسي للوحدة الاقتصادية من **وضع نظام الرقابة الداخلية في عدد من الاهداف التشغيلية المساعدة** (توماس، هنكي ٢٠٠٩:٣٧٠).

١. حماية موجودات الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والتلاعب والمحافظة على حقوق الغير للوحدة.
٢. الثقة بالبيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الادارية.
٣. رفع مستوى الكفاءة الانتاجية.
٤. تنظيم الوحدة لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
٥. تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية.

☒ انواع الرقابة الداخلية

اشار الياور (الياور على عصام - ٢٠١٤ - ٣١) الى ان الرقابة الداخلية **يمكن ان تقسم الى اربعة انواع هي:**

- رقابة المنع
- رقابة الاكتشاف
- رقابة التصحيح
- رقابة التوجيه

وفيما ياتي شرح مختصر لكل نوع من هذه الانواع:

١. **رقابة المنع:** تمثل مجموعة من الاجراءات التي يتم وضعها بهدف منع وقوع اي اخطاء او انحرافات، فهي تستخدم بهدف الكشف عن الاخطاء قبل وقوعها ومحاولة تقليلها الى الحد الادنى، فهي تعتبر رقابة وقائية ومن اشكالها الرقابة السابقة للصرف.

٢. **رقابة الاكتشاف:** تمثل مجموعة من الاجراءات الموضوعة لغرض كشف الاخطاء المرتكبة من قبل الافراد العاملين لمنع تكرارها،وتتم عادة بعد وقوعها فهي رقابة تحذيرية تشير لوجود خلل في اعمال الرقابة يجب تشخيصه ومعالجته مستقبلا ومن اشكالها الرقابة اللاحقة للصرف.

٣. **رقابة التصحيح:** تمثل مجموعة من الاجراءات التي يتم اتخاذها بهدف تصحيح اي اخطاء وقعت فعلا وتحديد اسبابها والمسؤولين عنها وكل ذلك بهدف منع تكرارها مرة اخرى،فهي رقابة تالية لرقابة الاكتشاف وتسمى كذلك الرقابة العلاجية.

٤. **رقابة التوجيه:** تعد من اهم الوظائف التي تعمل على تحقيق وتقييم الاداء كما ينبغي بفعالية وكفاءة لتلافي الوقوع في الاخطاء والعمل على تصحيح الانحرافات اولا باول ويتم استخدام هذا النوع عند وجود برامج ومشاريع متعددة داخل الوحدة الاقتصادية.

☒ اقسام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية الى ماياتي:

- الرقابة المحاسبية.
- الرقابة الادارية.
- الضبط الداخلي.
- التدقيق الداخلي.

وفيما يلي شرح مختصر لهذه الاقسام:

١. **الرقابة المحاسبية**: تعرف على انها ذلك الجزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يعنى بتحقيق الغايات المحاسبية للوحدة الاقتصادية فهو يهتم بتحقيق العمليات المالية ويتمثل ذلك الالتزام بالسياسات والاجراءات المحاسبية والمالية والمحافظة علىى موارد وممتلكات الوحدة الاقتصادية وتحضير التقارير المالية التي تتوافر فيها الدرجة المطلوبة من الثقة.

٢. **الرقابة الادارية**: تمثل مجموعة من النظم والاساليب التي تساعد في فحص وتقويم جميع نواحي النشاط بهدف تشخيص المشكلات الادارية ومعرفة نواحي القصور والاخطاء التي تقود الى اقتراح الحلول المناسبة،ولهذا فانها تركز على تقويم السياسات والقرارات الادارية وتشجيع الالتزام بها.

٣. **الضبط الداخلي**: يشمل مجموعة من الاجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف الى ضبط عمليات الوحدة الاقتصادية ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة وذلك بجعل عمل شخص ما يراجع بواسطة شخص اخر لضمان سير العمل ومنع وقوع الاخطاء أو التلاعب او اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام.

٤. **التدقيق الداخلي**: تعتبر ادارة او قسم التدقيق الداخلي عنصرا مهما من عناصر الرقابة الداخلية.

☒ اهمية الرقابة في بيئة المعالجة الالكترونية

لقد اصبح دور الإنسان يتضاءل في ظل النظام الإلكتروني إلى حد كبير فالاعتماد يكون على الحاسوب الالكتروني حيث يقتصر دور الإنسان على تغذية الحاسوب بالبيانات والتعليمات ومن ثم تقوم وحدات الحاسوب بالتنفيذ وإعطاء النتائج ولذلك فأنه إذا تم تزويد الحاسوب بمعلومات خاطئة فان النتائج بلا شك ستكون خاطئة وبالاتي فان الأشخاص الذين يعملون ضمن هذا النظام لهم دور أساسي في صحة النتائج ودقتها. (محمد الفيومي ١٩٨٢:٢٣٦ -٢٤١).

وعلى الرغم من ضرورة واهمية أو أفضلية استخدام النظام الالكتروني في الوقت الحالي إلا ان الوحدات الاقتصادية التي تستخدم النظام اليدوي لا يمكنها الانتقال مباشرة عند إعداد بياناتها من استخدام الوسائل اليدوية إلى استخدام التشغيل الالكتروني بل يتعين ان تتبع ذلك تدريجيا (محمد حسن عمر١٤٠٤هجري:٣٢ -٣٤).

إما فيما يخص خطوات معالجة البيانات المحاسبية في النظام الإلكتروني **فيمكن تلخيصها كالاتي:**

- إعداد المستندات الأصلية.
- إدخال المبيعات على دفعات في ملف العمليات وذلك من خلال وحدة معالجة البيانات.
- معالجة ملف العمليات.
- تحديث الملف الرئيسي لحسابات الأستاذ العام والفرعي.
- إعداد التقارير المالية.

☒ اهمية الرقابة الداخلية في ظل انظمة التشغيل الالتكروني

Computational Techniques Importance of I. C

أن المعلومات والتقارير الناتجة عن النظام المحاسبي تستفيد منها العديد من الجهات الداخلية والخارجية، و أن أي خلل في نظام الرقابة الداخلية سيؤدي الى الحاق الضرر بالمستفيدين والمتعاملين مع هذه المعلومات الناتجة عن النظام، ومن ثم سيلحق الضرر بالمؤسسة ككل ويعرضها لمخاطر عديدة وربما يؤدي الى انتهاء نشاطها، حيث أن طبيعة النظم المحوسبة فيها مخاطرة كبيرة لهذا يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية في ظل هذه الأنظمة قويا وفعالا ليحقق أهداف المؤسسة أولا وأهداف التدقيق ثانيا.

وتكمن أهمية الرقابة الداخلية بالاتي:

١) أن عدم وجود نظام رقابة الداخلية قوي وفعال سوف يؤدي الى الحاق أضرار مادية وقانونية، سواء كانت هذه الأضرار خارجية (كوارث طبيعية) أو داخلية نتيجة

الأخطاء الإجرائية في أثناء عملية تشغيل البيانات أو إمكانية سرقة محتويات النظام من المعلومات (الطائي، ٢٠٠٠: ٢٢٩).

٢) تقع على عائق مراقب الحسابات مسؤولية بذل العناية اللازمة عند فحصه نظام الرقابة الداخلية، وأن تقدم اقتراحاته كلما امكن بخصوص تحسين أساليب الرقابة الحالية ضمانا للحفاظ على أجهزة الحاسوب والبرامج.

وفي حالة عدم قدرة مراقب الحسابات على فحص هذه الأنظمة نتيجة عدم امتلاكه الكفاءة والخبرة المطلوبة في هذا المجال، فانه يتعين عليه أن يستعين بخبراء أو يتعذر عن قبول المهمة، وهذا ما أكدته قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين في القسم (١٠٠) البند (٤ / ج) (يقع على عائق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧: ١٧).

☒ دراسة القواعد المنظمة لانظمة الرقابة الداخلية

١- المقومات الرئيسية للرقابة الداخلية:

يقصد بالمقومات الرئيسية في أي نظام للرقابة هي مجموعة القواعد التي ينبغي توافرها كحد ادني لقيام نظام سليم فعال للرقابة وعلى الرغم من انه لا يمكن وضع نظام مثالي للرقابة الداخلية يفي باحتياجات الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها بسبب الظروف الخاصة بكل وحدة اقتصادية والتي قد تختلف عن غيرها من الوحدات الاقتصادية،إلا أن هنالك مجموعة من القواعد العامة التي يمكن اعتبارها مقومات أساسية يؤسس عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ويمكن تطبيقها في كافة الوحدات الاقتصادية التي تحتاج إلى نظام متكامل للرقابة الداخلية و قد حدد مجمع المحاسبين الأمريكي المقومات الرئيسية الواجب **توافرها في أي نظام للرقابة الداخلية فيما يلي** (الوقاد & وديان٢٠١٥: ١٧٧ - ١٨٢):

١) خطة تنظيمية توفر تقسيما سليما للمسئوليات الوظيفية وتحديدا واضحا للمسئوليات في حدود هذا التقسيم،بما يتماشي مع السياسات الإدارية،وتفويضا واضحا للسلطة في إطار هذه المسئوليات.

٢) نظام محاسبي سليم يكفل تحقيق الرقابة على الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات.

٣) إتباع أساليب سليمة للعمل في كل أدارة،بما يكفل اتخاذ الخطوات اللازمة لاعتماد العمليات ذات القيم المالية،وتسجيلها والمحافظة على الأصول والتأكد من سلامة هذه العمليات،ويتم ذلك عن طريق تقسيم الواجبات والمسئوليات،بحيث لا يقوم فرد واحد بعملية من أولها إلى آخرها.

٤) يتعين أن يتوافر لدى الوحدة الاقتصادية مجموعة من العاملين تتناسب كفاءاتهم مع المسئوليات الملقاة على عاتقهم داخل نطاق مسئولياتهم.

كما حددت المقومات الأساسية على النحو الاتي:

١) خطة تنظيمية يراعي فيها تسلسل الاختصاصات وتحديد المسئوليات الواجبة بدقة ووضوح.

٢) برنامج مرسوم يضمن حسن اختيار الموظفين وكفاية تدريبهم على طبيعة الإعمال التي يؤدونها،وعلاقة هذه الأعمال بالوحدة الاقتصادية ككل.

٣) نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متناسقة متكاملة من الدفاتر والسجلات والمستندات لجمع وتبويب وتلخيص البيانات بدقة وسهولة.

٤) مراجعة دقيقة للعمليات قبل وبعد التنفيذ، للتأكد من جدية وقانونية هذه العمليات.

٥) نظام دقيق لعرض النتائج في صورة تقارير وجداول إحصائية على المستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية

٦) مجموعة من وسائل الضبط الداخلي، للمحافظة على ممتلكات الوحدة الاقتصادية وحماية أموالها.

٧) مجموعة من وسائل المحاسبة الآلية وغيرها لضبط الحسابات وضمان توازنها.

كما إن مجمع المحاسبين القانونين بانجلترا وويلز حدد العناصر الأساسية للرقابة الداخلية **على النحو الأتي:**

١) خطة تنظيمية.

٢) إجراءات سليمة للتسجيل والمحافظة على الأصول،واعتماد العمليات ذات القيم المالية.

٣) الرقابة وتدقيق الحسابات الإدارية.

يتضح من كل ما تقدم انه لا يوجد ثمة اختلاف كبير بين الآراء المختلفة بين الكتاب وآراء المجمعات المتخصصة فيما يتعلق بالمقومات الأساسية للرقابة الداخلية، ويمكن حصر وتحديد المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية الكفء الفعال **فيما يلي:**

- خطة تنظيمية توفر تقسيما إداريا سليما للمسئوليات الوظيفية، تساعد في تحقيق الترابط والتماسك التنظيمي.
- وضع السياسات والإجراءات الفعالة لزيادة الكفاية والكفاءة الإنتاجية والإدارية وتحقق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة.
- نظام محاسبي متكامل،يربط بين التنظيم المحاسبي والتنظيم الإداري.
- توفير الطرق والوسائل والإجراءات الوقائية للوحدة اقتصادية ككل.
- توفير نظام عادل للحوافز الموجبة والسالبة.

☒ اثر ادخال الحاسوب على بيئة نظام الرقابة الداخلية

يلعب الحاسوب اليوم دورا جوهريا في معالجة البيانات المحاسبية من خلال استخدام التطبيقات والبرامج الجاهزة أو المصنعة داخليا حيث انتقل عدد كبير من المؤسسات باختلاف أنشطتها الى المحاسبة المحوسبة أو الإلكترونية ولهذا يتطلب من مراقبي الحسابات المعرفة والفهم بوظيفة الحاسوب وأن يمتلكوا المهارات الكافية لكي تمكنهم من التخطيط السليم لعملية التدقيق بمهنية عالية ورغم ذلك فان التدقيق في حالة

وجود الحاسوب أو عدم وجود الحاسوب لا توجد فيه اختلافات **من حيث الاتي** (وهاب، ٢٠١١: ٦٥ - ٧١):

١. طبيعية التدقيق.
٢. الغرض من التدقيق.
٣. معايير التدقيق الدولية أو المحلية.
٤. مسؤولية الإدارة.
٥. متطلبات حجم الأدلة الكافية.

أما الاختلافات الرئيسية فتكمن في أن البيانات المحاسبية مخزنة داخل الحاسوب كالأشرطة الممغنطة أو الذاكرة الرئيسية للحاسوب أو على أي وسيلة أخرى من وسائل الخزن المعروفة، بدلا من سجلات اليومية والأستاذ العام كما في حالة السجلات في النظام اليدوي، ففي هذه الحالة لا يستطيع مراقب الحسابات قراءتها بدون استخدام الحاسوب، ولذلك فإن الإجراءات التدقيقية المتعلقة بجمع الأدلة حول تقييم نظام الرقابة الداخلية تتأثر عند وجود الحاسوب، وفي هذه الحالة على مراقب الحسابات أن يكون على معرفة كافية بالأجهزة والتطبيقات والبرمجيات ونظم تشغيل البيانات الإلكترونية (DERS) لكي يستطيع القيام بمهامه بأفضل ما يمكن.

☒ اثار استخدام الحاسوب في التدقيق

بعد تطور أنظمة الحاسوب وتطبيقاته أدى النقل الإلكتروني للبيانات الى شيء من القلق لدى مراقبي الحسابات وهو ان البيانات باستخدام الحاسوب ستلغي مسار التدقيق، ورغم وجود الإمكانية التقنية لتصميم نظام معلومات لا يترك أي مسار للتدقيق ألا أن نظاما هكذا لن يكون عمليا أو مرغوبا فيه، فوجود مسار تدقيق كافي هو امر ضروري، وللسماح بإعادة بناء الملف في حالة حدوث أخطاء في أرسال ومعالجة البيانات عند حدوث خطا في الحاسوب (القاضي، دحدوح، ٢٠٠٠: ١٣).

وبناءا على ما تقدم يجب على مراقب الحسابات أن يتجنب مخاطر الرقابة الداخلية في بيئة المحاسبة الإلكترونية **والتي تتمثل بالاتي** (وهاب، ٢٠١١: ٦٥ - ٧١).:

١. أخطاء الموظفين والمبرمجين (معد البرامج، مشغل الأجهزة، مستخدم النظام، الموظفين).
٢. خلل الأجهزة والبرامج (مصادرة المعلومات، التجسس، تعديل البرامج).
٣. خلل خطوط الاتصال (خطوط الكهرباء).
٤. الكوارث الطبيعية (زلزال، حرائق، فيضانات).

☒ إجراءات الرقابة

يعتبر تتبع مسار خطوات المعالجة من أهم نواحي الرقابة الداخلية على تطبيقات الحاسوب الآلي نظراً لطبيعتها المتغيرة وغير المرئية، حيث يتكون مسار خطوات المعالجة في التطبيقات التي لا تستخدم الحاسوب الآلي من المستندات الأصلية في حين مسار خطوات المعالجة في ظل استخدام الحاسوب الآلي يكون موجوداً في صورة سجلات مقروءة للحاسب حيث يتم نقل البيانات من المستندات الأصلية إلى احد وسائط التخزين المقروءة أليا ومن ثم حفظ هذه المستندات كوثائق رسمية يمكن الرجوع إليها عند الضرورة (امين السيد لطفي ١٩٩٧: ٢٨ -٢٩). وتجدر الإشارة الى انه يستحيل قراءة البيانات الممغنطة دون استخدام الحاسوب لذلك ينبغي أجراء اختبارات للتأكد من صحة البيانات ومدى إمكانية الاعتماد عليها والتأكد من وجود ضوابط تكفل صحة ودقة البيانات المدخلة. ومن خلال ما سبق **يمكننا القول بان لكل مرحلة من مراحل دورة تجهيز البيانات إجراءات رقابية خاصة بها.**

- **الرقابة على المدخلات**

تهدف إلى توفير درجة تأكيد معقولة من صحة اعتماد البيانات بواسطة موظف مختص ومن سلامة تحويلها بصورة تمكن الكمبيوتر من التعرف عليه أو من عدم فقدانها أو الإضافة إليها أو حذف جزء منها أو طبع صورة منها أو عمل أي تعديلات غير مشروعة في البيانات المرسلة حتى وان كان ذلك من خلال خطوط اتصال مباشر.

- **إجراءات الرقابة على المدخلات**

تهدف إجراءات الرقابة على المدخلات إلي تأكيد صحة ودقة وشمولية (اكتمال) البيانات المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبية **وتتمثل هذه الإجراءات كما يلي:**

١) سلطة إقرار العمليات: يجب إن تبقى سلطة إقرار العمليات تحت أشراف القسم المختص ويجب إن يمنع قسم المعالجة الإلية من إقرار أي عملية وبعبارة أخرى عدم قبول المدخلات للتشغيل إلا إذا استوفيت شروط اعتماد تشغيلها طبقا لسلطة الاعتماد العامة أو سلطة الاعتماد الخاصة.

٢) يجب إن تتوافر في النظام إجراءات مرجعة جميع الرموز اللازمة لإثبات بيانات المدخلات مثل: اختبار صحة الحقل أو مكونات الحقول إذ يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من ملائمة حجم الحقل ومسافة مكوناته.اختبار الحدود ويهدف إلى اختبار معقولية المعلومات الخاصة بحقل معين عن طريق مقارنتها بمدى معروف سبق تحديد حده الأعلى وحده الأدنى.

٣) اختبار صحة الترقيم أو الترميز: يهدف هذا الاختبار إلى منع تكرار الإدخال للبيانات التي سبق إدخالها إلى النظام.

٤) اختبار التابع: يهدف إلى التأكد من إن بيانات المدخلات قد تم ترتيبها طبقا لتتابع أو تسلسل معين بحيث يضمن توفير رقابة كافية لاكتشاف أي نقص في بيانات المدخلات.

٥) هفحص الأداء المزدوج:يكون الغرض منه اكتشاف أي أخطاء إثناء الأداء بحيث لا يقبل النظام حفظ وترحيل أي قيد غير متزن.

- **إجراءات الرقابة على تجهيز البيانات وتشغيلها**

ومن أهم إجراءات الرقابة إثناء التشغيل:

يجب وضع إجراءات تكفل منع استخدام الملف غير المطلوب تشغيله واكتشاف الأخطاء الناجمة عن مشغلي الجهاز وذلك من خلال العديد من الأساليب أهمها:

- المميز الخارجي: حيث يلصق على الإطار الخارجي للملف مميزا يمكن عن طريقه التعرف عليه ويكتب بحروف مقروءة ويجب إن يبين المعلومات الأساسية عن الملف مثل اسم الملف ورقمه وتاريخ انتهاء استخدامه.
- المميز الداخلي: يهدف إلى التأكد من استخدام الملف المطلوب ويعبر عنه بلغة الآلة **ويتسم المميز الداخلي بطريقتين هما:**

١) المميز الأول: ويسجل في نهاية الملف ويحتوي على اسم الملف ورقمة ورقم الإطار في حالة الشرائط المغنطة.

٢) المميز الثاني: ويسجل في نهاية الملف ويحتوي على عدد سجلات الملف والرمز الدال على نهاية الملف.

- توفير نظام مناسب لحماية ملفات البيانات من التلف الجزئي أو الكلي نتيجة خطاء مشغل البرامج أو أخطاء البرنامج وتوفير الإجراءات التي تضمن إصلاح وإتلاف واستمرار التشغيل.

• إجراءات الرقابة على المخرجات

تهدف الرقابة على المخرجات إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات مثل (قوائم الحسابات أو التقارير أو أشرطة الملفات المغنطة أو الشيكات المصدرة) وتداول هذه المخرجات بواسطة الأشخاص المصرح لهم بذلك. **ومن أهم إجراءات الرقابة على المخرجات ما يلي:**

- مقارنة المجاميع للمخرجات مع المجاميع الرقابية للمدخلات.
- الإطلاع على المخرجات واختيارها عن طريق مقارنتها مع المستندات الأصلية المؤيدة للعمليات.
- حصر توزيع المخرجات على الإدارات ومركز العمل التي لها الحق في ذلك.
- التأكد من وجود نماذج ثابتة لأشكال التقارير.
- التأكد من إن محتوى التقارير يعكس البيانات المخزنة في الملفات.
- المحافظة على مواعيد إصدار التقارير.

- **إجراءات الرقابة على إدارة البيانات**

تتم إدارة البيانات عن جميع مراحل دورة العمليات ابتداء من مرحلة المدخلات وما تنطوي عليها من تجميع البيانات، وانتهاء بمرحلة المخرجات وتتم إدارة البيانات من خلال وترميز البيانات وحمايتها وخزنها واستعادتها وتحديثها. **وتتمثل إجراءات الرقابة على إدارة البيانات فيما يلي:**

١. التأكد من ترميز البيانات وحفظها ورقابتها والوصول إليها إذ يلاحظ انه إثناء جمع البيانات وتشغيلها وحفظها واستعادتها وتوصيلها يمكن إن تتعرض للضياع والسرقة أو التزوير وهذا ما يدعو إلى ضرورة أجراء المقارنات والمراجعات واستخدام الوسائل المختلفة لضمان حمايتها وبعد التأكد من سلامة وصحة البيانات عادة ما يتم حفظها وخزنها في قاعدة البيانات التي تشتمل علىها أجهزة الكمبيوتر وحتى يتم استعادتها بالشكل الملائم لكل حالة وهنا يكون للترميز الدور الأكبر في الوصول إليها غير أنه يجب إن يراعى في البيانات التي يتم تخزينها إن تتصف بالعمومية بحيث يمكن استخدامها من قبل عدد اكبر من المستخدمين والعمل على تقليل الازدواج في تخزين البيانات بما يكفل تحقيق الوفرات الاقتصادية.

٢. حماية البيانات من السرقة والضياع إثناء جمعها وتشغيلها وحفظها واستعادتها، ويتم ذلك عن طريق إيجاد ثلاث نسخ من الملف الرئيسي حيث يتم نسخ الملف الرئيسي قبل عملية التحديث إلى ملف أخر احتياطي ثم تتم عملية التحديث بعد ذلك على الملف القديم تخزن نتائج عملية التحديث في ملف يدعى الملف الرئيسي المحدث ويطلق على النسخ الاحتياطية اسم (الجد)، ونسخة الملف الرئيسي قبل التحديث اسم (الأب) ونسخة العمل الرئيسي المحدث اسم (الابن)، وبذلك يمكن إعادة إنتاج الملف الرئيسي في حالة تعرضه للعطل أو المسح.

كما يجب إن تتضمن ملفات النظام الحاسوبي كل المعلومات الضرورية من اجل ضمان مسار جيد للمراجعة، بالإضافة إلي ذلك هنالك بعض المتطلبات الخاصة في النظم الإلية. تنشأ هذه المتطلبات بسبب سهولة فقدان المعلومات المخزنة في الوسائط الإلكترونية وبسبب أهمية التوثيق الملائم، ومن هذه المتطلبات إنشاء نسخ احتياطية لكل الملفات المهمة في حالة فقدانها – ويجب توثيق النظم والبرامج المستخدمة بشكل جيد واستخدام طرق موحدة في التوثيق مثل خرائط سير النظم، ومخططات سير البرامج جداول اتخاذ القرارات من اجل سهولة عملية التعديل والتطوير، كما يجب توثيق تعليمات تشغيل البرامج بحيث يمكن مشغل من تشغيلها بسهولة بدون أخطاء.

كما يشتمل كل نوع من أنواع الرقابة السابقة على أساليب رقابية خاصة تم تصميمها لتحقق أهداف معينة **وهي**:

١ - أساليب الرقابة الوقائية: Preventive Contro1 وهي التي تهدف إلي الوقاية ضد حدوث الأخطاء.

٢ - أساليب الرقابة التحذيرية: Detective Contro1s وهي التي تساعد على اكتشاف ما حدث من أخطاء.

٣ - أساليب الرقابة العلاجية: Corrective Contro1s وهي التي تهدف إلى تصحيح ما يمكن تصحيحه من أخطاء.

☒ إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني

أكد معيار التدقيق الدولي (٣١٥)على انه لغرض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية يتعين إن تتضمن إجراءات مصممة على برامج الحاسوب وتشمل هذه الإجراءات ضوابط عامة تؤثر على بيئة تكنولوجيا المعلومات (الضوابط النظرية) وضوابط خاصة على التطبيقات المحاسبية (الضوابط التطبيقية)، **وفيما يلي عرض مختصر لأهم هذه الضوابط (جمعة ٢٠١٢:٣٠٠ -٢٩٦).**

١. **الضوابط العامة:** تهدف هذه الضوابط إلى وضع إطار لرقابة كلية على نشاطات هذه الأنظمة وتوفير مستوى تأكيد معقول بأن الأهداف الكلية للرقابة الداخلية قد تحققت، **وتتضمن الضوابط العامة ما يلي:**

أ) ضوابط التنظيم والإدارة:تكون مصممة لوضع إطار تنظيمي على نشاطات أنظمة تكنولوجيا المعلومات.

ب) ضوابط تطوير وصيانة الأنظمة التطبيقية لتوفير تأكيد معقول بأن الأنظمة يتم تطويرها والحفاظ عليها بطريقة مرخصة وكفوءة .

ج) ضوابط تشغيل الحاسوب:مصممة للرقابة على تشغيل الأنظمة.

د) ضوابط برمجيات الأنظمة مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن برمجيات النظام قد تم اكتسابها أو تطويرها بطريقة مرخصة وكفوءة.

ه) ضوابط إدخال البيانات والبرامج.

كذلك يجب على المدقق دراسة كيفية تأثير الضوابط العامة على تطبيقات أنظمة تكنولوجيا المعلومات والتي لها أهمية كبيرة في عملية التدقيق.

٢. **الضوابط التطبيقية:** والغرض منها هو وضع إجراءات رقابة محددة على التطبيقات المحاسبية لأجل توفير تأكيد معقول بأن كافة المعلومات قد تمت المصادقة عليها وتسجيلها وان معالجتها تمت بالشكل الكامل وفي الوقت المناسب، **وتتضمن الضوابط التطبيقية ما يلي:**

١. ضوابط على المدخلات.

٢. ضوابط على المعالجات وملفات بيانات الحاسوب.

٣. ضوابط على المخرجات.

ومن الجدير بالذكر ان الضوابط على المدخلات والمعالجات وملفات البيانات والمخرجات يتم تنفيذها من قبل موظفي أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو مستعملي النظام أو مجموعة سيطرة منفصلة أو تكون ضمن البرمجيات التطبيقية.

المبحث الثالث

الجانب العملي

اولا: وصف عينة الدراسة

تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة المدققين في دوائر الدولة في محافظة المثنى حيث تم توزيع (٦٠) استمارة استبيان وقد استرجع منها (٥٤) استمارة استبيان، وزعت اسئلة الاستبانة على محورين:المحور الاول: يتضمن علاقة التشغيل الالكتروني بكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية حيث تضمن هذا المحور (٢٧) سؤالا.اما المحور الثاني فانه يتضمن اثر التشغيل الالكتروني على تحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية حيث تضمن هذا المحور (٢٧) سؤالا.

جدول(١) وصف العينة

المؤهل العلمي	الوظيفة	سنوات الخدمة	العدد	النسبة ٪
اعدادية	مدقق	٤ -٢٠	١٩	٣٥٪
دبلوم	مدقق	٥ -٢٠	٥	٩٪
بكالوريوس	مدقق	١٠ -٢٠	٢٥	٤٦٪
ماجستير	تدريسي	٣ -15	٣	٦٪
دكتوراه	تدريسي	١٠ -٢٠	٢	٤٪
			٥٤	١٠٠٪

ثانياً: اختبار أداة قياس الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان (Questionnaire) الأداة الأساسية لجمع بيانات الدراسة الحالية التي تخصّ متغيراتها الرئيسة. هذه الأداة تعتمد على سلم قياس ليكرت

(Likert) الخماسي من (لا اتفق تمأما -الى - اتفق تمأما). وفي ما يأتي اجراء بعض الاختبارات التي يتوجّب القيام بها للتأكد من دقة وصحة البيانات التي تمَّ الحصول عليها.

١. الثبات البنائي لأداةالقياس(Construct Reliability)

قام الباحث بالتأكدمن الثبات البنائي لأداةالقياس الخاصة بالدراسةالحالية من خلال استخدام اختبار ألفا كرونباخ وقد تم حساب معامل الثبات للأداة باستخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ الموضح في الجدول(2).

جدول (2)معامل ارتباط ألفا كرونباخ لمتغيرات البحث

المتغير	معامل كرونباخ
التشغيل الالكتروني	863،0
كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية	909،0

يلاحظ من النتيجة الخاصة بالتناسق الداخلي **التشغيل الإلكتروني وكفاءة أداء الرقابة الداخلية** مقبولة، لان قيمة معامل ارتباط ألفا كرونباخ تعد مقبولة إحصائيا.

ثالثا:الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث

الجدول (٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأداة البحث

	التشغيل الإلكتروني													
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14
Mean	4.44	4.35	4.46	4.01	4.14	4.14	4.38	3.90	3.51	4.27	4.37	4.40	4.12	4.31
Std. Deviation	.634	.756	.635	.941	1.016	.833	.810	1.120	1.370	.855	.784	.599	.991	.695
	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	
Mean	4.09	3.70	4.01	4.20	4.27	4.31	4.09	4.20	4.16	4.29	4.05	4.25	4.22	4.09
Std. Deviation	.852	1.039	.658	.655	.711	.695	.652	.683	.884	.633	.855	.731	.984	.852
	كفاءة أداء الرقابة الداخلية													
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14
Mean	4.20	4.22	4.14	4.05	4.09	4.09	4.05	4.11	4.12	3.96	4.24	4.01	4.12	4.14
Std. Deviation	.876	.904	.959	.919	.830	.807	.979	.816	.912	1.063	.970	1.05	1.082	.959
	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26		
Mean	4.11	4.14	4.22	4.12	3.98	4.09	4.35	4.25	4.16	4.22	4.20	4.11	4.11	4.14
Std. Deviation	.743	.810	.883	.952	.980	.895	.587	.731	.818	.883	.939	.945	.743	.810

الجدول (٤)

المتوسات الحسابية والانحراف المعياري لأبعادالبحث

Statistics		التشغيل الإلكتروني	كفاءة أداء الرقابة الداخلية
N	Valid	54	54
	Missing	0	0
Mean		4.1776	4.1389
Std. Deviation		.39232	.49865

نستخلص من معطيات الجدولين (٣،٤) المؤشرات التحليلية الآتية:

المتغير الأول: التشغيل الإلكتروني

يشير الجدولين رقم (4،٣) الى المتغير المستقل الاول (**التشغيل الإلكتروني**)، وقد تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لأبعاد هذا المتغير بين (3.51-4.44) على مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير الى ان هنالك موافقة من عينة الدراسة وبدرجة عالية، وبانحرافات معيارية منخفضة بين (٠.633،1.370)، وبأتجاه اتفق تماماً. كما جاءت جميع الفقرات بأوساط حسابية أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار (٣). اما بالنسبة للمتغير التابع (**كفاءة أداء الرقابة الداخلية**) فقد تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لأبعاد هذا المتغير بين(3.96-4.43) وبانحرافات معيارية (0.587،1.082)، وبأتجاه اتفق تماماًعلى مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير الى ان هنالك موافقة من عينة الدراسة وبدرجة عالية.

رابعاً: اختبار فرضيات الدراسة

أ: الفرضية الرئيسة الأولى.

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على معامل الارتباط البسيط (Pearson) لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى والمتمثلة بعلاقات الارتباط بين المتغير المستقل (**التشغيل**

الإلكتروني) والمتغير التابع (**كفاءة أداء الرقابة الداخلية**). إذ يظهر الجدول (٥) مصفوفة معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين هذه المتغيرات. فان الجدول (٥) يشير كذلك إلى حجم العينة (54) ونوع الاختبار (2-tailed). ومختصر (.Sig) في الجدول يشير إلى اختبار معنوية معامل الارتباط من خلال مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع الجدولية من غير أن يظهر قيمها. فإذا ظهر وجود علامة (❖ أو❖❖) على معامل الارتباط فإن هذا يعني بان قيمة (t) المحسوبة أكبر من الجدولية. ويتم الحكم على مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Cohen & Cohen،1983)،نقلاً عن(العابدي،٢٠١٢) **وكالآتي**:

علاقة الارتباط منخفضة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من (0.10).

علاقة الارتباط معتدلة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط بين (0.10 - 0.30).

علاقة الارتباط قوية: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أعلى من (0.30).

يظهر الجدول (٥) مصفوفة الارتباط بأن هنالك علاقات ارتباط قوية وموجبة (لأن قيمتها أكبر من 0.30) وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) بين (**التشغيل الإلكتروني و كفاءة أداء الرقابة الداخلية**)اذ بلغ معامل الارتباط البسيط على التوالي ($.712^{**}$).وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الرئيسة الاولى القائلة (**توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وكفاءة أداء الرقابة الداخلية**).

الجدول (٥)

مصفوفة ارتباط بيرسون للعلاقة بين التشغيل الإلكتروني و كفاءة أداء الرقابة الداخلية، n=٥٤

Correlations

		التشغيل الإلكتروني	كفاءة أداء الرقابة الداخلية
التشغيل الإلكتروني	Pearson Correlation	1	.712**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	54	54
كفاءة أداء الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.712**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	54	54

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ب.الفرضية الرئيسة الثانية:

بقصد التأكد من صحة الفرضية الرئيسة الثانية القائلة بوجود تأثير**للتشغيل الإلكتروني في كفاءة أداء الرقابة الداخلية** تمت صياغةالجدول (8،7،6) كخطوة أولى لمعرفة التأثير الذي يحدثه **التشغيل الإلكتروني في كفاءة أداء الرقابة الداخلية**.

الجدول (6)

ملخص لتاثير التشغيل الإلكتروني و كفاءة أداء الرقابة الداخلية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.712[a]	.507	.497	.35361

a. Predictors: (Constant)، التشغيل الإلكتروني

الجدول(7)

اختبار ANOVA تأثير لتاثير التشغيل الإلكتروني و كفاءة أداء الرقابة الداخلية

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.677	1	6.677	53.395	.000[b]
	Residual	6.502	52	.125		
	Total	13.179	53			

a. Dependent Variable: كفاءة أداء الرقابة الداخلية

b. Predictors: (Constant)، التشغيل الإلكتروني

الجدول(8)

اختبارقيم بيتا ومعامل (t)والمعنوية (sig.)

لتاثير التشغيل الإلكتروني و كفاءة أداء الرقابة الداخلية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.359	.519		.692	.492
	التشغيل الإلكتروني	.905	.124	.712	7.307	.000

a. Dependent Variable: كفاءة أداء الرقابة الداخلية

يوضح الجدولين (8،7) أن **التشغيل الالكتروني** يمارس تأثيراً معنوياً في **كفاءة أداء الرقابة الداخلية**. كما ويوضح الجدول (6) الخاص بتحليل التباين إن الإنموذج معنوي وفقاً لقيمة F المحسوبة والتي بلغت (**53.395**) وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (١). إذا بلغ معامل بيتا غير المعياري (Unstandardized Beta Coefficient) بينهما (**.712**) وكانت قيمة (t) المحسوبة قد بلغت (**7.307**) وهي تدلّ على معنوية معامل بيتا غير المعياري عند مستوى (1%).

وكانت القدرة التفسيرية لهذا الإنموذج عالية نسبياً وفقاً لقيمة (R^2=0..**507**). إذ يشير هذا إلى قدرة المتغيرين المستقلين على تفسير ما مقداره (50.7٪) من الاختلافات الحاصلة في المتغير المعتمد، وبذلك تحققت الفرضية الرئيسة الثانية القائلة بانه (**يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وكفاءة أداء الرقابة الداخلية**).

الاستنتاجات والتوصيات

توصل البحث الى الاستنتاجات والتوصيات الاتية:

اولا: الاستنتاجات

١. يساعد التشغيل الالكتروني على اداء العمليات المالية والحسابية بسرعة فائقة ومن ثم يساهم في تقليل الاجراءات الروتينية ويوفر الوقت في العمل.اذ يتمكن التشغيل الالكتروني من انجاز عمليتين أواكثر في وقت واحد فعلى سبيل المثال يمكن ان يكون التسجيل أو الترحيل بنفس الوقت ويتم اداء العملية من قبل شخص واحد بدلا من شخصين، وهذا يقلل أخطاء الترحيل المتعمد وغيرالمتعمد ومن ثم يعزز من قوة نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية.

٢. يعد استخدام التشغيل الالكتروني اكثردقة في احتساب ومعالجة تسجيل الحسابات بشكل عام كما هو عليه الحال في النظام اليدوي المتبع حاليا في الوحدات الحكومية، وذلك لكفاءة برمجة النظام في مجال الاحتساب وهذا يقلل من أخطاء الاحتساب اليدوي.

٣. يساهم التشغيل الالكتروني في الحد من الغش، حيث يوفر التشغيل الالكتروني تطبيقات يمكن من خلالها اضافة أوامر معينة يحدد العمل بها فقط،وكذلك تكون امكانية الدخول مقتصرة تحديدا على الاشخاص المصرح لهم بالدخول من خلال وضع رمز للدخول ومن ثم يقلل حالات التلاعب والغش.

٤. يوفر التشغيل الالكتروني السرعة في استرجاع البيانات وهذا كذلك يعزز فرضية تقليل الاجراءات الروتينية، اذ ان طبيعة عمل المحاسبة والرقابة الداخلية يتطلب الاحتفاظ ببيانات تاريخية لفترات محاسبية سابقة ومن ثم تكون عملية استرجاع البيانات أو البحث عن بيانات سابقةأمر صعب في ظل الاستخدام اليدوي والسجلات الكبيرة والكثيرة في حين اذا كانت البيانات بصورة الالكترونية يكون

الوصول اليها سهل وسريع،حيث يوفر التشغيل الالكتروني خاصية البحث عن البيانات التي يرغب مراقب الحسابات أو المحاسب بالوصول اليها.

٥. ان اساليب الرقابة والتدقيق في ظل استخدام التشغيل الالكتروني تختلف عن اساليب الاستخدام اليدوي، اذ ان الملفات والسجلات المستخدمه في النظم الالكترونية غالبا ما تكون مكتوبة بلغة الالة ولذلك لايمكن قراءة محتواها الا بواسطة الكمبيوتر.

٦. ان مفهوم واهداف وعناصر الرقابة الداخلية في ظل استخدام التشغيل الالكتروني لا تختلف عن المفهوم والاهداف والعناصر في ظل الاستخدام اليدوي.

٧. ان استخدام التشغيل الالكتروني في نظام الرقابة الداخلية ليس معقدا وبالذات اذا توفرت له بيئة مناسبة. اذ ان هنالك علاقة ارتباط قوية بين متغيري التشغيل الالكتروني والرقابة الداخلية بما يخدم تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

٨. قد تتعرض بيئة تكنولوجيا المعلومات الى مخاطر تهدد امن وسلامة المعلومات والتي لها انعكاسات سلبية نظرا لاحتمال وجود معلومات مظلله او ناقصة.

ثانيا:التوصيات

١. يتعين الاستفادة القصوى من المميزات العديدة التي يوفرها التشغيل الالكتروني كوسيلة رقابية في نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

٢. يتعين على الوحدات الاقتصادية ان تبدأ بالعمل على بناء قاعدة بيانات الالكترونية متكاملة متعلقة بمهام المحاسبيين وكذلك المدققين لغرض تطبيق نظام التشغيل الالكتروني في عملياتها التدقيقية.

٣. ضرورة تطوير مناهج التعليم واعطاء التشغيل الالكتروني دور اكبر لمواكبة التطور المستمر في مهنة المحاسبة والرقابة الداخلية.

٤. ضرورة الاستعانة بالخبرات الخارجية لاستخدام التشغيل الالكتروني في النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الاقتصادية.

٥. يتعين عمل دورات مستمرة للمحاسبيين لزيادة معرفتهم بالتشغيل الالكتروني وكيفية استخدامه في النظام المحاسبي واثره على نظام الرقابة الداخلية.

٦. عدم الغاء الاستخدام اليدوي بشكل كامل وجعل دوره ثانوي بجانب استخدام التشغيل الالكتروني لان الهدف الرئيسي هو تحقيق اهداف الرقابة الداخلية خاصة في ظل عدم توفر البيئة الكاملة لنظام التشغيل الالكتروني، فبالامكان ان يكون للنظام مزيج بين الاستخدام اليدوي والالكتروني لحين توفر جميع خصائص البيئة المناسبة وبعدها يتم الغاء النظام اليدوي بالكامل.

المصادر

١. امين السيد لطفي:(الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات)، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٧.
٢. ايمن محمد عاطف محمد:(ماهي اساليب المراجعة الداخلية والخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية) –ايمن محمد عاطف محمد people.Bayt.com2016-2000
٣. توماس وليم، هنكي أمرسون:(المراجعة بين النظرية والتطبيق)، تعريب احمد حامد، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ٢٠٠٩م.
٤. الجمال، جيهان عبد المعز:(المراجعة في بيئة الاعمال الالكترونية المعاصرة)، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة –جامعة الاسكندرية، دار الكتاب الجامعي، العين، دولة الامارات العربية المتحدة، ٢٠١٤م.
٥. جمعة، احمد حلمي: (التدقيق والتاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق) /ط١ – دار صفاء للنشر والتوزيع – الاردن – عمان ٢٠١٢م.
٦. سردوك فاتح:(دراسة اثر استخدام الحاسوب والاجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات)، المركز الجامعي بالوادي – معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية – الجزائر ٢٠١٤م.
٧. شحاته، شحاته محمد & رشد، محمد ابراهيم:(الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة) – كلية التجارة – جامعة الاسكندرية – ٢٠١٣ م.
٨. شحاته، شحاته السيد:(مراجعة انظمة المحاسبة الالكترونية في بيئة الاعمال المعاصرة): قسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة، جامعة الاسكندرية – الدار الجامعية ٢٠١٤ م.

٩. صالح، جليل إبراهيم): اثر استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في المصارف العراقية)، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٣) العدد (٢) لسنة ٢٠١٣م.

١٠. الطائي، محمد عبد حسين:(نظم المعلومات الادارية) – دار الكتب للطباعة والنشر – جامعة الموصل – ٢٠٠٠م.

١١. العابدي، علي رزاق:(انعكاسات نظم عمل الأداء العالي في المخرجات الوظيفية بإطار ممارسات مرونة الموارد البشرية (دراسة تجريبية بتطبيق نظرية تعدد المستويات لعينة من الجامعات العراقية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ٢٠١٢ م.

١٢. عبد الملك حجر (نظم المعلومات المحاسبية) –الطبعة الثالثة – جامعة صنعاء – ٢٠٠٤م

١٣. عبد الوهاب، محمد حسن (اثر المراجعة الالكترونية على جودة عملية المراجعة)، ماجستير جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية – ٢٠١٠م.

١٤. عبد الاحد علاء فريد، حسون علي صدام:(اثر معايير التدقيق على اداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية)، الكلية التقنية الادارية في البصرة،معهد التدريب النفطي،البصرة ٢٠١٣م.

١٥. العبيدي، حسنين حميد:(اعداد الحسابات الختامية بواسطة الحاسوب– نوذج مقترح) مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة – المجلد ٢٥ -٢٠١٠

١٦. عدلان، عدلان محمد على:(دور المراجعة الالكترونية على جودة التقارير المالية) - دراسة تحليلية تطبيقية – الخرطوم – ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات التجارية، ٢٠٠٩م.

١٧. عيسى، سمير كامل & شحاته، شحاته محمد (نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات)الدارالتعلىم الجامعي – جامعة الاسكندرية - ٢٠١٣ م.

١٨. القاضي، حسين يوسف & دحدوح، حسين احمد (تدقيق الحسابات /الاجراءات) الطبعة الاولى – الدار العلمية الدولية للنشر – عمان -٢٠٠٠ م.

١٩. القاضي، زياد & الحاج، جميل جمعة – (مقدمة في علم الحاسوب) – دار المستقبل للنشر والتوزيع – القاهرة – ١٩٨٩م.

٢٠. محمد الفيومي محمد (المحاسبة والمراجعة في ظل استخدام الحاسوبات الالكترونية) – الطبعة الاولى – الاسكندرية – المكتبة الاقتصادية، مؤسسة شباب الجامعة – ١٩٨٢م.

٢١. محمد حسن عمر (الحاسوبات الالكترونية للاداريين) - الطبعة الاولى – السعودية – ادارة البحوث (معهد الادارة العامة) – ١٤٠٤هجرية

٢٢. مصطفئ، عبد العزيز السيد –(استخدام الحاسوب في التدقيق المالي والمراجعة) –– كلية التجارة – جامعة القاهرة ٢٠٠٩

٢٣. نوري، انعام محمد حسن (نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية واثره على تقويم الاداء في المصارف) – بنك ام درمان الوطني – الخرطوم – ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية ٢٠١٠م.

٢٤. الوقاد، سامي محمد & لؤي محمد وديان (تدقيق الحسابات ١) – مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع – عمان، الاردن -٢٠١٠ م.

٢٥. وهاب، اسعد محمد على (التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية) -–دار اليازوري للنشر والتوزيع – الطبعة العربية عمان – الاردن ٢٠١١م.

٢٦. الياور، على عصام محمد (نظام الرقابة الداخلية الاطار النظري) دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية – الطبعة الاولى – بغداد - ٢٠١٤م.

بسم الله الرحمن الرحيم

الى السادة المدققين المحترمين.....

م/استمارة استبانة

تحية طيبة....

اعرض على حضراتكم استمارة الاستبانة الخاصة بالبحث الموسوم (**التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية واثره في تحسين كفاءة أداء الرقابة الداخلية: دراسة عملية لعينة من المدققين العاملين في الدوائر العامة والخاصة**).

يرجى تعاونكم في الإجابة عن الأسئلة المطروحة في الاستبانة من واقع خبراتكم العملية،وذلك من خلال قراءة فقرات هذه الاستبانة قراءة دقيقة والإجابة عليها بكل دقة وموضوعية. علماً ان المعلومات التي سنحصل عليها تستخدم لأغراض البحث حصراً.

ولكم فائق الشكر والتقدير.......

الباحث

❖ **المعلومات الخاصة:**

١ - **المؤهل العلمي**

إعدادية ☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

٢ - **التخصص:**

محاسبة ☐ أدارة ☐ اقتصاد ☐

قانون ☐ أخرى ☐ تذكر ☐

٣ - المنصب الوظيفي:

٤ - عدد سنوات الخدمة:

٥ - طبيعة العمل الوظيفي:

❖ المصطلحات

- **التشغيل الإلكتروني**: يمثل التشغيل الإلكتروني نظام الكتروني يعالج مدخلات البيانات المالية والمحاسبية من خلال تبويبها وتلخيصها وتسجيلها ثم التقرير عنها على شكل مخرجات محاسبية يمكن الاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات المتنوعة.
- **الرقابة الداخلية**: تمثل الرقابة الداخلية مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة الوحدة الاقتصادية في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات، والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، ولتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى، ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة.

المحور الاول: علاقة التشغيل الالكتروني بكفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
١	ترتبط المعالجة الإلكترونية للبيانات المالية والمحاسبية بجودة الرقابة والتدقيق الداخلي ارتباطا وثيقا لغرض الحد من الفساد المالي والإداري.					
٢	تزداد قدرة الاعتماد على التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية من خلال تطبيق أنواع اخرى للرقابة الداخلية مثل رقابة الوصول ورقابة التوصيل.					
٣	تشعر الأطراف ذات العلاقة بالرضا والاطمئنان عند وجود نظام رقابة داخلية فعال في الوحدات التي تستخدم التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية.					
٤	تعتمد جودة الرقابة والتدقيق الداخلي					

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
	على التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية لغرض اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي.					
٥	تعكس المعلومات التي تعالج بواسطة التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية والمفصح عنها إفصاحا تاما عن دور الرقابة والتدقيق الداخلي.					
٦	تقوم وحدات الرقابة الداخلية بالكشف عن قدرة الزبائن والمستهلكين على الوفاء بالتزاماتهم المستحقة من خلال مساعدة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية.					
٧	توفر أنظمة الرقابة والتدقيق الإلكتروني المعلومات الكافية عن حسابات الوحدة إلى الجهات الرقابية ذات العلاقة.					
٨	لا تتوفر للمدقق الداخلي بيئة مناسبة لاستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية في نظام الرقابة الداخلية					
٩	لا يوجد فرق بين نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية ونظام التدقيق اليدوي ومن ثم لا داعي للتشغيل الإلكتروني.					
٠	يحتاج التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية إلى الاستعانة بالخبرات الخارجية لتطبيق نظام الرقابة الداخلية					
١	يساعد استخدام أسلوب التشغيل الإلكتروني نظام الرقابة الداخلية على دقة البيانات المالية والمحاسبية.					

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
٢	يساعد أسلوب التشغيل الإلكتروني على زيادة مجال فحص المستندات والوثائق المؤيدة للمعاملات المالية.					
٣	يساعد التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية المدقق الداخلي على تحقيق أهداف التدقيق بطريقة افضل.					
٤	يساعد تنفيذ برامج الرقابة والتدقيق الداخلي في ظل التشغيل الإلكتروني على سرعة إنجاز عمل الرقابة الداخلية.					
٥	يساعد نظام رقابة داخلي فعال على القوائم المالية الالكترونية في الحد من مخاطر ومشكلات التجارة الإلكترونية الناجمة عن التوسع في النشاطات الاقتصادية.					
٦	يساهم تحديث نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في ضعف إجراءات الرقابة الداخلية ومن ثم زيادة فرص الغش الإلكتروني.					
٧	يستطيع التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية من الرقابة والتدقيق على جميع القوائم المالية.					
٨	يستطيع التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية من الرقابة والتدقيق على حركة جميع العناصر المحاسبية في القوائم المالية التحليلية					
٩	يسهل عمل المدققين وجود برنامج ودليل تدقيقي يتضمن مهام ومسؤوليات المدققين الداخليين عند عملية التدقيق الإلكتروني للقوائم المالية.					

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
٠	يعود سبب ضعف قدرة نظام الرقابة الداخلية إلى عدم تكيفه مع معايير التدقيق الدولية الخاصة باستخدام الحاسوب.					
١	يعود سبب ضعف نظام الرقابة الداخلية إلى عدم توفر نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية في الوحدة التي يعمل فيها المدقق.					
٢	يعود ضعف نظام الرقابة الداخلية الفعالة إلى قلة الخبرة في استخدام الحاسوب في التشغيل الإلكتروني.					
٣	يفضل المدقق الداخلي استخدام التدقيق اليدوي على استخدام التدقيق الإلكتروني في نظام الرقابة الداخلية وذلك لان التدقيق اليدوي أقل تعقيدا من التدقيق الإلكتروني.					
٤	يقلل إجراء تغييرات في الواجبات والمهام التي يكلف بها المدققين الداخليين من فرص الاحتيال أو الغش الإلكتروني.					
٥	ينظر المدقق الداخلي إلى عملية التشغيل الإلكتروني بانها غير مجدية ولا تحقق له جميع أهداف الرقابة الداخلية.					
٦	يؤدي تطوير مناهج التعليم بالتشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية إلى مواكبة تطوير مهنة التدقيق والرقابة الداخلية.					
٧	يؤدي قلة الكادر التدقيقي الكفوء في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية ومن ثم زيادة مخاطر الغش الإلكتروني.					

المحور الثاني: اثر التشغيل الالكتروني على تحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
١.	تتسم المعلومات التي تقدمها القوائم المالية في الوحدات بالشفافية والإفصاح الكامل لبياناتها المالية في ظل التشغيل الالكتروني وهذا بدوره يؤثر ايجابيا على عمل المدققين لان البيانات تكون واضحة.					
٢.	تتوفر إمكانية الاسترجاع السريع للمعلومات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية ومن ثم تنعكس إيجابيا على كفاءة نظام الرقابة الداخلية.					
٣.	تتوفر لدى الوحدات الكفاءة المهنية للموظفين العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني وإعداد القوائم المالية مما يؤدي إلى موضوعية وصدق المعلومة.					
٤.	تتوفر لدى الوحدات الكفاءة المهنية للموظفين العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني وإعداد القوائم المالية مما يؤدي إلى تسهيل عمل الرقابة الداخلية ويعكس فعاليتها.					
٥.	تحديد التطبيقات المحاسبية التي تم إجراؤها باستخدام التشغيل الالكتروني تؤثر بصورة جوهرية على القوائم المالية التي يتولى المدقق اختيارها.					
٦.	تختار الإدارة العليا الموظفين العاملين في مجال التشغيل الالكتروني وفق قواعد واجراءات محددة مما يحد من حالات الخطأ غير المتعمد وسهولة اكتشاف الأخطاء من قبل المدققين.					
٧.	تطبق الوحدات الاقتصادية اساليب التشغيل الالكتروني المتعارف عليها في عمليات الرقابة والتدقيق مما يؤدي إلى زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية.					

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
٨	تعتبر الوسائل الرقابية المطبقة في الوحدات الخاصة ذات كفاءة عالية في تنفيذ وتسهيل عمليات التشغيل الإلكتروني.					
٩	تعد معالجة التشغيل الإلكتروني للقوائم المالية احد أدوات نجاح عملية الرقابة والتدقيق بكفاءة وفاعلية.					
١٠	تفتقر بعض نظم التشغيل الالكتروني الى تقارير مطبوعة لإجراء المقارنات المطلوبة مما يؤثر على مكونات القوائم المالية ومن ثم تؤثر تأثير سلبيا على نظام الرقابة الداخلية.					
١١	تفعيل دور التشغيل الالكتروني للقوائم المالية بغية جعلها أداة رقابية لمكافحة الغش والتلاعب فيها والحد من مسبباته.					
١٢	تفعيل دور التشغيل الإلكتروني للقوائم المالية لأنه يعد أداة مهمة في زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية.					
١٣	تكشف معالجة التشغيل الإلكتروني للقوائم المالية حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود في عمل نظام الرقابة الداخلية.					
١٤	تكون مخرجات التشغيل الالكتروني مفصلة بدرجة كافية تجعل الأطراف الأخرى قادرة على تتبع عملية معينة من منشأ المستندات الى المخرجات مما يسهل من عمل المدققين.					
١٥	تكون مخرجات التشغيل الإلكتروني مفصلة بدرجة كافية تجعل الأطراف الأخرى قادرة على تتبع عملية معينة من منشأ المستندات إلى المخرجات مما يزيد من كفاءة نظام الرقابة الداخلي.					
١٦	تهدد المخاطر والمشكلات الالكترونية فاعلية تنفيذ وكفاءة عمليات التشغيل الالكتروني مما يؤثر سلبا على نظام الرقابة الداخلية بشكل عام.					
١٧	توجد رقابة داخلية من قبل إدارة الوحدات تراقب القوائم المالية وعمليات التشغيل الإلكتروني مما يؤدي إلى دقة وموضوعية المعلومة المقدمة ودليل واضح على فاعلية نظام الرقابة الداخلية.					
١٨	رافق التطور في تكنولوجيا المعلومات ظهور مخاطر على أمن وسلامة المعلومات التي تؤثر على النظام المحاسبي مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب وصعوبة اكتشاف					

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
	الأخطاء.					
١٩	عادة ما تكون الأخطاء في التشغيل الإلكتروني منتظمة وليست عشوائية بحيث تساعد المدقق على اكتشافها بسرعة وبدون عناء.					
٢٠	يرجع سبب عزوف المدققين عن استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية والمحاسبية إلى صعوبة تطبيقه وبالتالي الاستمرار بالعمل بالنظام اليدوي لتوافر الخبرات.					
٢١	يساعد التشغيل الإلكتروني على توفير المعلومات المحاسبية عند الطلب وحسب المواصفات المطلوبة كما ونوعا مما يساعد المدققين على تقليص للجهد والوقت في عملية الرقابة الداخلية.					
٢٢	يضمن التشغيل الإلكتروني تسجيل البيانات المالية والمحاسبية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.					
٢٣	يعتبر التشغيل الإلكتروني المطبق مرن بحيث ينعكس بصوره فورية على تعديل السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة حول معالجة القوائم المالية.					
٢٤	يعتبر التشغيل الإلكتروني المطبق مرن بحيث ينعكس بصوره فورية على جعل عملية الرقابة مرنة وذات دلالات مفيدة.					
٢٥	يكون معالجة العمليات الحسابية في التشغيل الإلكتروني بدرجة عالية من الدقة مما يؤدي إلى سهولة اكتشاف ومعالجة الأخطاء.					
٢٦	يلعب استخدام نظام التشغيل الإلكتروني دوراً رئيسياً في إعداد القوائم المالية الإلكترونية التي تؤثر إيجابيا على فاعلية الرقابة الداخلية.					
٢٧	يؤدي التشغيل الالكتروني إلى سرعة اكتشاف التجاوزات على المباديء والمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية.					

الفصل الثامن

علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق
وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري

علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق
واثرها في محاربة الفساد المالي والإداري
(دراسة عملية في عينة مختارة من المدققين)[8]

المخلص

اهتمت غالبية دول العالم في السنوات الأخيرة اهتماما كبيرا بتطبيق نظام الحوكمة في جميع القطاعات الاقتصادية بعد الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت في العديد من بلدان العالم نهاية القرن العشرين بسبب انخفاض مستوى جودة التدقيق الذي أنعكس على كفاء الأداء والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى ضعف الثقة في المعلومات المحاسبية التي تنتجها التقارير والقوائم المالية، ومن ثم انعكس ذلك على انتشار ظواهر الفساد المالي والإداري في اغلب المجتمعات.

هنالك علاقة ارتباط وثيقة بين جودة أو ضعف التدقيق أو ضعفه ووجود ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الاقتصادية، فعندما يكون التدقيق فعال وكفوء فانه يساهم بشكل فاعل في محاربة الفساد المالي والإداري، أما اذا كان التدقيق ضعيف فانه يسهل تمرير العمليات المالية والمحاسبية غير المشروعة وبذلك يكون سببا رئيسا لحدوث الفساد المالي والإداري.

تهدف هذه الدراسة في إطارها النظري إلى عرض مدخل مفاهيمي عن نظام الحوكمة وأهميته، فضلا عن مفهوم جودة التدقيق، ومن ثم توضيح طبيعة العلاقة بين نظام الحوكمة وجودة التدقيق،وعلاقة كل من نظام حوكمة الشركات وجودة التدقيق في محاربة الفساد المالي والإداري.

---

[8] إعداد الباحثان: أ.د. سعود جايد مشكور العامري، م. حيدر عباس عبد العطار - جامعة المثنى.

أجريت هذه الدراسة على عينة من المدققين العاملين في القطاعات الحكومية والخاصة بلغ عددهم (٦١) مدقق لمعرفة أراءهم بخصوص نظام الحوكمة وجودة التدقيق واثرهما في محاربة الفساد المالي والإداري.

توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة ارتباط وتأثير بين متغيرين هما نظام حوكمة الشركات وجودة التدقيق بغية الوصول إلى هدف محاربة الفساد المالي والإداري الذي ينتشر في اغلب الوحدات الاقتصادية.

توصي هذه الدراسة بضرورة تطبيق نظام الحوكمة وجودة التدقيق على حد سواء لما لهما من علاقة ارتباط وتأثير في عملية محاربة الفساد المالي والإداري.

المقدمة

لقد تعاظم الاهتمام بنظام الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال السنوات القليلة الماضية وخاصة عقب الأزمات المالية والاقتصادية التي شهدها عدد من دول شرق أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي قبل عدة سنوات من تداعيات الأزمات المالية لعدد من كبريات الشركات الأمريكية مثل شركة أنرون (Enron)وشركة ورلدكوم (WorldCom) خلال عام ٢٠٠٢، لذلك ظهرت الحاجة الملحة الى الاهتمام بنظام الحوكمة وتطبيقاته.

ان تطبيق نظام الحوكمة في الوحدات الاقتصادية بصورة فاعلة يؤدي إلى إنقاذ العديد من الشركات من الإفلاس خاصة وأن الاقتصاد العالمي يعاني من أزمات مالية واقتصادية خلال الأعوام القليلة الماضية، وقد يستمر هذا الحال للسنوات اللاحقة بسبب الظروف الاقتصادية التي يمر بها العالم نتيجة انخفاض أسعار النفط الى أدنى مستوياتها.

ومما لاشك فيه ان الوحدات الاقتصادية تحتل أهمية بالغة في بناء الاقتصاد القومي ونموه، اذ يعد أداؤها الفعال من أهم المؤشرات الاقتصادية التي تجسد نجاحها وتقدمها، وأن تطور ونمو اقتصاد أي بلد في العالم يقاس بمؤشرات الأداء الكفؤة لتلك الوحدات، لذلك فان موضوعية ودقة المؤشرات تعتمد على جودة الرقابة والتدقيق عليها.

من هنا تنطلق الحاجة للحصول على جودة التدقيق من أجل التوصل إلى صيغة علمية صحيحة تضمن نجاح تلك الشركات،وتحقق المصالح المتبادلة بين أدارات هذه

الشركات والأطراف ذات المصلحة، اذ لوحظ في الأدبيات الاقتصادية والتجارب العالمية أنتشار مصطلح الحوكمة وهو نظام مطبق في العديد من الدول المتقدمة والنامية لتنظيم العلاقات بين إدارات الشركات وذوي العلاقة.

نشأ مفهوم الحوكمة في السنوات الأخيرة، بعد ان عانت غالبية البلدان في العالم من أزمات مالية واقتصادية وتعثر وفشل وإفلاس بعض الوحدات الاقتصادية وانتشار الفساد المالي والإداري فيها. اذ ان ما يشهده العالم حاليا من تحرير لاقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير للأسواق المالية فانه يترتب عليه تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك أدى إلى ضرورة استخدام أساليب جديدة للرقابة في اطار نظام رقابي فعال يضمن حماية رؤوس الأموال وإجراء عمليات الإصلاح المالي والإداري في الوحدات الاقتصادية التي تعاني من وجود ظاهرة الفساد المالي والإداري.

ويتطلب عملية محاربة الفساد المالي والإداري وجود علاقة مشتركة بين تطبيق نظام فعال للحوكمة وكذلك وجود جودة في التدقيق،وان أي من هذين العاملين يؤثر على الآخر، أي بعبارة أخرى يعني ان هنالك تغذية عكسية بين نظام الحوكمة وجودة التدقيق، اذ لا يمكن ان يكون هنالك نظام فعال للحوكمة بدون وجود تدقيق فعال يستطيع مساندتها والعكس صحيح.

المبحث الأول
منهجية البحث

☒ مشكلة البحث

تنبع مشكلة البحث الرئيسية من ان الوحدات الاقتصادية تفتقر إلى الاهتمام الكافي بنظام الحوكمة وغياب الأسس والقواعد التي يتطلب نظام الحوكمة تطبيقها،كما أن الوحدات ليس فيها نظم رقابة وتدقيق تدعم نظام الحوكمة بحيث تكون هنالك علاقة متبادلة بينهما للتأثير الذي ينعكس على أداء الوحدات.

في ضوء هذه المشكلة يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

- هل أن الوحدات الاقتصادية في العراق تطبق نظام الحوكمة؟
- هل أن الوحدات الاقتصادية في العراق تمتلك نظم رقابة وتدقيق؟
- هل أن القوانين النافذة تلزم الوحدات الاقتصادية بتطبيق قواعد ومعايير الحوكمة؟
- هل أن هنالك معايير واضحة تنفذها الوحدات الاقتصادية في عملية تطبيق الحوكمة؟
- هل هنالك علاقة ارتباط بين نظام الحوكمة وجودة التدقيق؟
- هل أن نظام الحوكمة وجودة التدقيق لهما دور فعال في محاربة الفساد المالي والإداري ومحاربة الفساد؟

☒ أهمية البحث

تستند أهمية البحث الى ما يأتي:

١) معرفة وتوضيح أسس ومبادئ الحوكمة والدور الذي تلعبه في تنمية واستقرار البلد اقتصادياً وكذلك تفعيل دور حوكمة الوحدات الاقتصادية في محاربة الفساد وسوء الإدارة.

٢) أهمية الدور الذي يلعبه نظام الحوكمة في التنمية الاقتصادية، وجذب الاستثمارات الأجنبية،والتوسع في أنشطة القطاعات الاقتصادية، وزيادة الاستثمارات.

٣) ضرورة التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة في أطار تحسين جودة التدقيق لتجنب الوقوع في المشكلات المالية التي من شأنها أن تعيق نجاح هذه الوحدات الاقتصادية

٤) تفعيل دور القطاعات الحكومية والقطاعات الخاصة بتطبيق مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ التي تعمل على تنظيم العلاقة بين أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية ومن ثم العمل على استقرار الاقتصاد بأكمله.

٥) أهمية استخدام القواعد والأسس والمبادئ في القضاء على انتشار الفساد المالي والإداري سواء كان على مستوى القطاع العام أو الخاص، وبذلك فان الحوكمة تحقق المساواة في توزيع الثروات على قطاعات المجتمع بأكمله وتحقيق النمو الاقتصادي ودعم القرارات الاقتصادية.

☒ أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الأتية:

١) استعراض مفهوم وأهمية نظام الحوكمة والحث على تطبيقه في الوحدات الاقتصادية بهدف تزويد الأسواق المالية بالمعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية التي تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية المتنوعة..

٢) صياغة الجوانب الفكرية لنظام الحوكمة لكي تكون اكثر شفافية في سبيل أيصال فكرة نظام الحوكمة إلى اكبر عدد من الجهات ذات المصلحة.

٣) التعرف على إيجابيات ومزايا نظام الحوكمة وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة التدقيق وذلك بهدف زيادة الثقة في نظام الحوكمة.

٤) التعرف من خلال نظام الحوكمة وجودة التدقيق على أساليب محاربة الفساد المالي والإداري وذلك لان الفساد لا يقتصر على القطاعات الحكومية فحسب وإنما يمتد كذلك للقطاع الخاص.

☒ فرضيات البحث

يستند البحث إلى فرضيتين رئيستين هما:

١) الفرضية الرئيسية الأولى تتمثل في الاتي:

أ) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين نظام الحوكمة وأساليب محاربة الفساد المالي والإداري.

ب) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وأساليب محاربة الفساد المالي والإداري.

ج) توجد علاقة ارتباط مشتركة ذات دلالة إحصائية بين نظام الحوكمة وجودة التدقيق وأساليب محاربة الفساد المالي والإداري.

٢) الفرضية الرئيسية الثانية وتتمثل في الاتي:

أ) يؤثر نظام الحوكمة في أساليب محاربة الفساد المالي والإداري.

ب) تؤثر جودة التدقيق في أساليب محاربة الفساد المالي والإداري.

ج) يؤثر نظام الحوكمة وجودة التدقيق مجتمعةً بأساليب محاربة الفساد المالي والإداري.

☒ حدود البحث

من خلال استعراض مشكلة البحث والتعرف على طبيعتها وأهمية تناولها، فأن البحث سيحاول إعطاء وجهة نظر الباحثان محاسبياً بما يساعد على تفعيل دور نظام الحوكمة في محاربة الفساد المالي والاداري وسوء الإدارة وكذلك مدى أهمية دور جودة التدقيق ودور المحاسبة والمراجعة في هذا المجال.

لذلك تتضمن الدراسة أربعة مباحث،يتطرق المبحث الأول إلى منهجية البحث والدراسات السابقة،والمبحث الثاني يتناول نظام حوكمة الشركات وجودة التدقيق،

والمبحث الثالث يتضمن عملية محاربة المالي والإداري، أما المبحث الرابع فيتضمن الجانب العملي للدراسة.

☒ أسلوب البحث

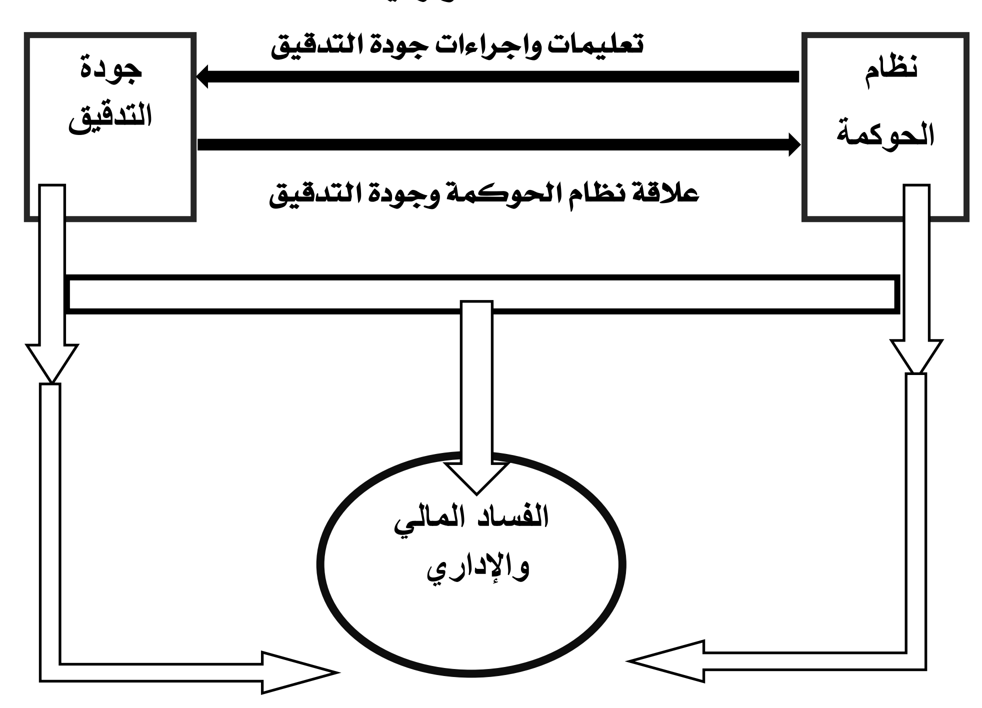
أعتمد الباحثان في أعداد هذه الدراسة على ما يلي:

١) الأسلوب الاستنباطي القائم على أدوات القياس الاحصائي في البحث العلمي من خلال القيام بأعداد استبانة لمعرفة آراء عينة من المدققين العاملين في الشركات والمؤسسات الحكومية والقطاع الخاص، وقد تم توزيع (٦٨) استمارة استبيان على العينة المذكورة تم استرجاع (٦١) استمارة منها لأجراء التحليل الإحصائي والتعرف على النتائج.

٢) المراجع العلمية والدراسات الميدانية المختلفة ذات العلاقة بموضوع نظام الحوكمة وأثرها على جودة التدقيق والمراجعة في تقييم واستخلاص عمل الوحدات الاقتصادية و تقديمها للبيانات المالية او الإفصاح عنها بكل شفافية وموضوعية.

☒ أنموذج البحث

يرى الباحثان في ضوء منهجية البحث انه يمكن أعداد أنموذج يمثل " علاقة نظام حوكمة بجودة التدقيق واثرها في محاربة الفساد المالي والاداري " ويتمثل الأنموذج بالشكل الاتي:



☒ الدراسات السابقة

أطلع الباحثان على مجموعة من الدراسات الميدانية السابقة والتي تتعلق بالموضوع، **وسيتم عرضها كما يلي:**

١) الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات

- **دراسة (البشاري،٢٠٠٨) بعنوان:**

(أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة في السودان)

أجريت هذه الدراسة في عينة من المؤسسات العامة في السودان، وتهدف الدراسة إلى إعطاء فكرة للدارسين عن خطورة وحجم الفساد في المال بالقطاع العام، وإعطاء فكرة عن الإجراءات المتبعة وكذلك معايير الحوكمة الرشيدة، وتقديم مقترح المزج بين

قواعد ومعايير الحوكمة وإجراءات المراجعة لإمكانية الحد من الفساد واستغلال المال العام في مؤسسات الدولة.

توصلت الدراسة إلى ضرورة أعادة النظر في نظم الرقابة والمراجعة الداخلية وتصميمها،وكذلك ضرورة أعادة النظر في القوانين والتشريعات المالية،وضرورة أجراء إصلاحات للإدارات والأجهزة الحكومية،وضرورة وجود جهاز إعلامي مالي قوي قادر على جمع الحقائق والمعلومات وتحليلها ونشرها للمصلحة العامة.

- **دراسة(الشواورة، ٢٠٠٩) بعنوان:**

(قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة الأردنية)

أجريت هذه الدراسة في مجموعة من الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتهدف هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وقواعدها وأهدافها ووسائلها وتقييم دورها في تقليص حجم النزاع على السلطات وتخفيض مستوى التضارب بين مختلف الفئات ذات العلاقة بالشركات المساهمة العامة،الأمر الذي من شأنه ان يؤدي إلى مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه وتعظيم المصالح المتبادلة بين مختلف الأطراف ذات العلاقة.

توصلت الدراسة إلى ان الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات هو ضرورة اقتصادية واجتماعية وليس فرضاً فكرياً وإداريا وسيؤدي تطبيقها والالتزام بها في الشركات المساهمة العامة الأردنية الى مكافحة ظاهرة الفساد والمحسوبية.

- **دراسة (المشهداني،النعيمي،٢٠١٥) بعنوان:**

(دور معايير حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري)

أجريت هذه الدراسة في البيئة العراقية، وتهدف الدراسة إلى إمكانية منع أو تقليص مظاهر الفساد المالي والإداري بمختلف أبعاده في ظل تطبيق الحوكمة في ضوء المعايير المقترحة وتسخيرها لمساعدة الشركات في بيئة الأعمال العراقية.

وتوصي الدراسة بضرورة الزام الشركات في بيئة الأعمال العراقية بمختلف أنواعها بأتباع المعايير اللازمة في الحوكمة لتنظيم الرقابة على أعمال تلك الشركات.

٢) الدراسات الخاصة بجودة التدقيق

١- دراسة (التويجري، النافعابي، ٢٠٠٨) بعنوان:(جودة خدمة المراجعة)

أجريت هذه الدراسة في مجموعة من المراجعين في المملكة العربية السعودية، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة أراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتملة والمؤثرة في جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية في المملكة العربية السعودية، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على اخر، وتوصلت الدراسة الى وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع، كذلك اظهرت نتائج التحليل ان عدد من عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو اكثر مما يلي: طبيعة وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي،المؤهل المهني والخبرة.

٢- دراسة(برير، ٢٠١٤) بعنوان:

(جودة المراجعة مدخلاً لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعة الحسابات)

أجريت هذه الدراسة في مجموعة من المراجعين ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر، حيث تناولت هذه الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية،وهدفت الدراسة الى تحليل مفهوم جودة المراجعة وجودة التوقعات وبيان دور وسائل تحسين عملية المراجعة في محاولة تضيق تلك الفجوة.

توصلت الدراسة إلى ضرورة العمل برقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة وتثقيف المجتمع بطبيعة عمل المراجعة وإصدار معايير مراجعة محلية من قبل المنظمات المهنية الوطنية.

٣- دراسة (هاشم، ناجي، ٢٠١٤) بعنوان:(أثر جودة العمل الرقابي في تقويم الأداء)

أجريت هذه الدراسة في مجموعة من موظفين ديوان الرقابة المالية في العراق، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على جودة العمل الرقابي وبيان أثرهما في تقويم الأداء من خلال علاقة التأثير استناداً لآراء مجتمع البحث في ديوان الرقابة المالية الاتحادية.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لجودة العمل الرقابي في تقويم الأداء، وتوصي هذه الدراسة تعميق الوعي بدور جودة العمل الرقابي في أداء إدارة المنظمات ومستوى أهمية دخولها في معايير تقويم الأداء لإظهار حقيقة الأداء والإنجاز.

٤- دراسة (داود،سعود،٢٠١٥) بعنوان:

(فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري)

أجريت هذه الدراسة في عينة من موظفي عدد من الوحدات الحكومية العراقية، وتهدف هذه الى دراسة واقع الفساد الإداري في العراق، ودراسة وتقييم أهم الأسباب الرئيسية لهذا الفساد والتي تمثلت في الضعف والقصور في الإجراءات والعمليات الرقابية التي تنفذها الأجهزة الرقابية المختلفة على المؤسسات والدوائر الرسمية.

توصلت الدراسة إلى ما يأتي:

١) ضرورة وجود استقلالية مقبولة في ضوء المعايير العالمية تمكن المدقق الداخلي من أداء عمله بشكل يجعله من المساهمين في الحد من الفساد الإداري.

٢) إدخال المدققين الداخليين في دورات تمكنهم من الإلمام بمتطلبات وظيفتهم فضلاً عن إيجاد فهم واضح لحدود العمل المكلفين به.

٣) تكليف ذوي الاختصاص من المدققين الداخليين بمهام أعمال التدقيق الداخلي لدى الوحدات الحكومية.

☒ موقف الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

في ضوء الدراسات السابقة المعروضة في هذا البحث فان الدراسة الحالية اختلفت عنها في أنها تناولت كيفية دعم حوكمة الشركات وجودة التدقيق لمعالجة حالات الفساد المالي والإداري وهي تعتبر دراسة مميزة عن باقي الدراسات لأنها تربط التأثير المشترك لنظام حوكمة الشركات وجودة التدقيق لحل مشكلة رئيسية هي مشكلة الفساد المالي والإداري بما ينسجم مع البيئة العراقية،وخصوصاً ان العراق يمر حاليا بمراحل استثنائية وإجراءات قانونية لمكافحة الفساد المستشري في اغلب القطاعات الحكومية والقطاعات الخاصة،حيث ركزت الدراسات السابقة على علاقة حوكمة الشركات بالرقابة الخارجية أو بالفساد المالي وغيرها، كما ان الدراسات السابقة تناولت متغير واحد أو متغيرين بينما الدراسة الحالية تناولت ثلاثة متغيرات هي نظام حوكمة الشركات وجودة التدقيق وأثر هذين المتغيرين على عملية الفساد المالي والإداري في العراق.

المبحث الثاني
حوكمة الشركات وجودة التدقيق

يتناول هذا المبحث موضوعين رئيسين، الموضوع الأول يتطرق إلى الحوكمة من حيث المفهوم والأهمية والأطراف المعنية بتطبيقها وأبعادها المحاسبية وأساليبها وهيكلها آما الموضوع الثاني فيستعرض جودة التدقيق منن حيث المفهوم والأهمية والمزايا والمخاطر.

اولاً: حوكمة الشركات

(أولا) حوكمة الشركات: المفهوم والتعريف والاهمية والاهداف

١) مفهوم وتعريف الحوكمة

أدى نظام الاقتصاد الحر الذي أتبعته غالبية دول العالم،وظهور العولمة وتحرير الأسواق المالية الى تحقيق الأرباح العالية من قبل الشركات وخلق فرص استثمارية جديدة وفرص عمل في الدول التي تعمل بها هذه الشركات، وحتى تحافظ هذه الشركات على تميزها فأنها تعمل على إيجاد هياكل سليمة لحوكمة الشركات التي تتضمن مستوى معين من الشفافية والعدالة والدقة المالية (عبة،طبني،٢٠١٢).

يمثل مفهوم حوكمة الشركات تعبير واسع يتضمن القواعد والمبادئ التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات، وخاصة الشركات المدرجة أسماءها في سوق الأوراق المالية، لقرارتها وشفافيتها التي تحكم عملية أتخاذ القرار فيها ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات والموظفين بها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين(سليمان،٢٠٠٨:١٤).

يمكن النظر الى مضمون عملية الحوكمة من زوايا عديدة وبصدد موضوع الدراسة فأن نظام الحوكمة يتم النظر اليه من خلال انعكاساته على متخذي

القرارات الاستثمارية أو اسواق المال،أي من خلال منهج تعظيم حقوق المساهمين (حسانين،٢٠٠٩:١٧).

يركز مصطلح حوكمة الشركات على عدة نقاط لإدارة الشركة والاقتصاد بوجه عام،يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية على الاطلاق الشفافية في معاملات الشركات العمليات المحاسبية والقوائم المالية،وكذلك تطبيق معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والبنوك التي تقدم القروض للشركات لمنع حدوث أزمات مصرفية،وتبني طرق عادلة في اجراءات الافلاس في حالة تعرض الشركة للفشل وذلك بتوزيع المخاطر بطريقة عادلة بين المستثمرين والعمال والمالكين والدائنين (حسين،أحمد،٢٠١٢).

لقد تطور مفهوم حوكمة الشركات خلال العقدين الماضيين من خلال الدراسات والأبحاث التي أجريت من قبل الباحثين والكتاب لإعطاء تعريف محدد لمصطلح الحوكمة **ومن هذه التعاريف هي:**

- تمثل الحوكمة نظام للإدارة والرقابة يشمل توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة للمنظمة ووضع القواعد والإجراءات بهدف رفع الأداء لأجل خدمة المساهمين وأصحاب المصالح ومن ثم تحسين صورة المنظمة والمجتمع بصفة عامة(الخزاعي،٢٠٠٨:٢٠).
- تتمثل حوكمة الشركات في مجموعة من الأساليب والمعايير والإجراءات أو الممارسات السليمة (الجنابي،٢٠٠٨:٢٣).
- تمثل الحوكمة مجموعة من القواعد التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين ومنظم يتضمن توزيع الحقوق والواجبات بين الجهات المشاركة في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين والمساهمين (أبو حمام،٢٠٠٩:١٦).

- تفرض الحوكمة تنسيق المصالح بين المساهمين ومجالس الإدارة والموظفين بالإضافة الى أصحاب المصالح الأخرى وذلك للوصول إلى الأهداف والقيام بالرقابة على أداء العمل في المصرف (نسمان،٢٠٠٩: ١٧).
- تمثل الحوكمة مجموعة من العلاقات المترابطة مع بعضها البعض والتي تتمثل في أدارة الشركة ومجلس الادارة والمساهمين والجهات الخارجية وهذه العلاقات متمثلة في حوكمة الشركات والتي توضح العلاقة بين جميع الجهات المرتبطة مع بعضها البعض سواء كانت داخلية أو خارجية (ال غزوي،٢٠١٠: ٩).

٢) أهمية الحوكمة

تعد حوكمة الشركات أداة بيد المجتمع،أذ تمكنه من ان ممارسة الإدارة تتم بصورة حسنة وبأسلوب علمي وعملي يسمح بتوافر هيكل عام لحماية حقوق المساهمين والمقرضين والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وبصورة شفافة لكل فئات المستخدمين دون تحيز لفئة معينة بذاتها.والرقابة على العمليات والأحداث ذات العلاقة بالشركات سواء كانت الرقابة خارجية أو داخلية،كذلك تسمح الحوكمة بتقييم ومساءلة مجلس الإدارة (داغر،٢٠١٢: ١٣٨).

مما تقدم يرى الباحثان ان مفهوم وتعريف حوكمة الشركات لهما العديد من المزايا التي يمكن للدول أو الشركات من الاستفادة منها **حيث يمكن أجمالها بالاتي:**

١) العمل على تقليل حجم الفساد المالي والإداري المستشري بين القطاعات الحكومية او الخاصة.

٢) زيادة كفاءة وفعالية أساليب أداء الوحدات الاقتصادية بحيث تتمكن من مواكبة التطور التكنلوجي التي وصلت اليه البلدان المتقدمة.

٣) المساعدة في تحسين عمل الوحدات الاقتصادية من خلال جذب المستثمرين الأجانب أو المحليين من خلال الإفصاح الكامل عن بياناتها بكل شفافية وموضوعية.

٤) المساعدة في وجود القوانين والقواعد التي تمثل الاطار التنظيمي للشركة من خلال تحديد إمكانية تحقيق الأهداف التي تسعى اليها الوحدات الاقتصادية.

٥) فرض تنسيق المصالح بين المساهمين ومجالس الإدارة والموظفين للوصول إلى الأهداف والقيام بالرقابة على أداء العمل.

٦) توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة للمنظمة بهدف رفع الأداء لخدمة المساهمين وأصحاب المصالح ومن ثم تحسين صورة المنظمة في المجتمع بصفة عامة.

٧) توفير مصادر التمويل الداخلية أو الخارجية للشركات نتيجة جذب المستثمرين المحليين أو الأجانب مما يساعد على تزايد حركة انتقال التدفقات المالية.

٨) حماية الوحدات الاقتصادية من الوقوع في الأخطاء المحاسبية والتدقيقية من خلال الالتزام بالقوانين والقواعد والمعايير الدولية مما يساعد على استقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد وتجنب الأزمات المالية.

٣) أهداف الحوكمة

يمكن تلخيص الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها حوكمة الشركات بالاتي:

١) المساهمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية (الخزاعي. ٢٠٠٨:٢١).

٢) التزام الشركات بالسلوكيات الأخلاقية والممارسات المهنية السليمة والآمنة مع الالتزام بالقوانين واللوائح والضوابط الرقابية والإشرافية (المشه داني، ٢٠٠٩:٤٥).

٣) تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن ضبط عناصر الفساد في كل مرحلة (أبو حمام،٢٠٠٩: ١٧).

٤) إيجاد الحوافز والدوافع لدى مجلس الإدارة في متابعة تحقيق الأهداف التي تحقق مصلحة الشركة من خلال فرض الرقابة الفعالة على الشركة (العزايزة، ٢٠٠٩: ٢٠).

٥) تطوير النظم المتخصصة برقابة أدارة الشركة ومجلس أدارتها فضلاً عن الاهتمام باستقلالية ذلك المجلس ولجان التدقيق (الفتلاوي،٢٠١١: ١٦٨).

٦) إيجاد الحلول البديلة في اختيار المنتوج على ضوء البدائل المتوفرة بما ينسجم مع طبيعة وأنظمة حوكمة الشركات.

٧) أجراء إصلاحات مالية وإدارية من شأنها أن تقلل من عملية الفساد المالي والإداري وذلك من خلال إصدار القوانين والتعليمات الجديدة بما ينسجم مع جودة التدقيق.

٨) الدعم المستمر والمتواصل للموظفين سواء الموظفين الماليين أو الإداريين من أجل رفع كفاءتهم العلمية والعملية وتحسين وتطوير الكفاءة الوظيفية لهم.

(ثانياً) الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات والابعاد المحاسبية واساليب وهيكل حوكمة الشركات

١) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هنالك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات،وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح والفشل في تطبيق هذه القواعد،**وتتمثل الأطراف بما يلي:**

أ) الإدارة (Management)

يقع على عاتق الإدارة وظيفة رئيسية تتمثل في الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الإدارة،تعتبر أدارة الشركة المسؤولة عن تعظيم

أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين والجمهور.

ب) مجلس الإدارة (Board of Directors)

يقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذين والذين يوكل اليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة،بالإضافة الى الرقابة على أدائهم،كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المستثمرين.

ج) المساهمون (Shareholders)

يقوم المساهمون بتقديم رأس مال الى الشركة عن طريق امتلاكهم للاسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم،وكذلك تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل،وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

د) أصحاب المصالح (Stockholders)

يمثل أصحاب المصالح مجموعة من الأطراف الذين لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة في بعض الأحيان(سليمان،٢٠٠٨: ١٦).

أضافة الى ما تقدم يرى الباحثان أن هنالك عاملان يتأثران ويؤثران في عملية تطبيق حوكمة الشركات **وهما**:

- **العامل الأول**: **الظروف البيئية**: تتمثل الظروف البيئية في مجوعة من التغيرات البيئية من خلال إحلال المساهمين او أعضاء مجلس الإدارة أو أصحاب المصالح وإدخال مساهمين وأعضاء مجلس أدارة وأصحاب مجالس جدد.
- **العامل الثاني**: **محاربة الفساد**: تتمثل محاربة الفساد في مجموعة من الإصلاحات المالية والإدارية التي يجريها مجلس الإدارة أو المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى من اجل الحد او القضاء على الفساد المستشري في الشركة أو المؤسسة.

٢) الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

على الرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية،فأن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في الشركات. وتغطي الأبعاد المحاسبية لعملية حوكمة الشركات ثلاث مراحل من العمل المحاسبي **وهي**:

أ. مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة أحدهما:الرقابة السابقة والأخرى الرقابة اللاحقة للعمل المحاسبي.

ب. مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، وانتهاءً بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسات في شكل تقارير وقوائم مالية.

ت. مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وما تحققه من أضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها (المشهداني،٢٠١٥).

علاوة على ما تقدم يرى الباحثان ضرورة وجود مرحلة ما بعد لجان المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتشمل لجان متابعة،ويتمثل عمل هذه اللجان في الوقوف على تقارير لجان المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لمعالجة المشاكل المحاسبية والمالية والإدارية الواردة في تقاريرهم وعدم تكرار هذه الملاحظات مستقبلاً ومحاسبة المقصرين في أداء عملهم.

٣) أساليب حوكمة الشركات

تتمثل أساليب الحوكمة في ثلاثة أساليب رئيسة هي (حسانين،٢٠٠٩:١٩):

أ) الأساليب المحاسبية

ب) الأساليب الإدارية

ج) الاساليب القانونية

هذه الأساليب تمثل خمس مجموعات من المقومات لنظم الحوكمة الجيدة هي:

١ - حماية حقوق المساهمين.

٢ - المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

٣ - ضمان دور أصحاب المصالح.

٤ - الشفافية والإفصاح.

٥ - مسؤوليات مجلس الإدارة.

٤) هيكل نظام حوكمة الشركات

ان قواعد حوكمة الشركات التي تنص عليها لوائح الحوكمة التي تصدرها هيئات السوق المالية هي قواعد عامة يجب ان تلتزم بها الشركات على ان تقوم الشركة على حسب ظروفها بصياغة ووضع نظام حوكمة بداخلها يؤدي في النهاية إلى الالتزام بتلك المبادئ. **وبصفة عامة فأن هيكل حوكمة الشركة يجب ان يقوم على المبادئ الآتية (سليمان، ٢٠٠٨:١٨):**

١) **المساءلة**: بموجب مبدأ المساءلة يتيح نظام الحوكمة مساءلة الشركة أمام جميع المساهمين، وتقديم إرشادات لمجلس إدارة الشركة في كيفية وضع استراتيجية الشركة ومراقبة الإدارة.

٢) **العدالة**: يعني مبدأ العدالة ان الشركة تتعهد بحماية مصالح المساهمين وتؤكد على معاملتها المتساوية لهم بمن فيهم صغار المساهمين.

٣) **الشفافية**: يعني مبدأ الشفافية ان الشركة تؤكد على التزامها بالتوقيت المناسب وبالدقة في عملية الإفصاح عن جميع المعلومات الهامة المتعلقة بالمركز المالي وبأداء الشركة،وهيكل الملكية وبحوكمة الشركات، وذلك من خلال قنوات أتصال معينة يمكن لجميع الأطراف المهتمة بالشركة الوصول اليها بسهولة.

٤) **المسؤولية**: يعني مبدأ المسؤولية ان الشركة تدرك حقوق جميع الأطراف المهتمة بالشركة والتي تتضمنها اللوائح والقوانين،وكذلك تشجع على التعاون المشترك بينها وبين تلك الأطراف.

ثانياً: جودة التدقيق:المفهوم والاهمية والمزايا والخصائص

١) مفهوم جودة التدقيق

يتعين وجود أساليب لمراقبة أنشطة المدققين أثناء أداء خدماتهم المهنية وذلك للحفاظ على جودة التدقيق، ويقع على عاتق تنظيم المهنة مهمة الحفاظ على الجودة، وقد أصدرت المنظمات المهنية معايير ذات صلة برقابة الجودة يمكن من خلالها التأكد على مدى المحافظة على المستوى المحدد للجودة (سرور،٢٠١٣).

يعتمد مفهوم جودة التدقيق على شرطين أساسين هما:

أ) اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي.

ب) تسجيل ما توصل اليه في التقرير والذي يصدر بعد نهاية كل عملية مراجعة

وتقوم فلسفة مفهوم التدقيق على أساس انه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت جودة التدقيق والعكس صحيح(أبو هين،٢٠٠٥:٤٦).فاذا ما التزم المدقق او المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة فأنه سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني،وهذا المفهوم قد تبنته العديد من المنظمات والباحثين،وبعبارة أخرى ان مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية يمثل الالتزام بمعايير المراجعة.

وأما معايير الأداء في مكتب المراجعة فيتمثل في الخصائص الشخصية الواجب توفرها في الأفراد كالنزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءات بما يحقق الوفاء بالمسؤوليات الموكلة للمكلفين بها وتخصيص الأفراد على المهام لتحقيق الموائمة بين الخيارات ومهارات الأفراد وطبيعة المهنة (برير،٢٠١٤:٤).

لذا فأن مفهوم تدقيق الحسابات هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك

المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة , ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (عبدالله,٢٠١٠:١٣).

٢) أهمية جودة التدقيق

تأتي أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية (برير،٢٠١٤:٦):

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- تعزيز أمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تنافسية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

يرى كريم (كريم،٢٠١٠:١٦) ان أهمية جودة التدقيق يمكن حصرها في النقاط الآتية:

- أهمية جودة التدقيق على مستوى مكاتب التدقيق وفريق العمل التدقيقي.
- أهمية جودة التدقيق على مستوى المنظمات المهنية.
- أهمية جودة التدقيق على مستوى الوحدات الخاضعة للرقابة.
- أهمية جودة التدقيق على مستوى الاسواق المالية.
- أهمية جودة التدقيق على مستوى الاقتصاد ككل.
- الأهمية التنظيمية لجودة التدقيق ورقابة الجودة.
- الأهمية الاجتماعية لجودة التدقيق ورقابة الجودة.
- الأهمية القانونية لجودة التدقيق ورقابة الجودة.

٣) مزايا وخصائص جودة التدقيق

يتعين على مكاتب التدقيق الأخذ بنظر الاعتبار المزايا المتحققة نتيجة تطبيق نظام رقابة الجودة والمساوئ المتمثلة في زيادة التكاليف نتيجة تطبيق إجراءات رقابة الجودة وكذلك تكلفة الوقت المصروف للتأكد من جودة الأعمال والخدمات المقدمة

وهذا يدفع بالمدقق أن يؤدي عمل بمستوى عال من الجودة ليبرر الزيادة في التكلفة والوقت المصروف(الحمد،٢٠١٣: ٢٨).

هنالك عدة مزايا وخصائص تتمتع بها جودة التدقيق يمكن أجمالها بالنقاط الاتية:

أ) إعطاء تأكيدات معقولة بأن خدمة الأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة والتدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.

ب) تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات،وذلك من خلال أتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة التدقيق.

ج) تعد أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، والمحافظة عليهم وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة والتدقيق.

د) يمكن اعتبار المراجعة ذات الجودة العالية جزء مهم من نظام رقابة أصحاب المنشاة وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في ادارة الوحدة الاقتصادية.

ه) يعد موضوع جودة التدقيق من الموضوعات المهمة والتي تؤدي الى تقدم مهنة المراجع مع ارتقاء مهنة المراجعة مع ارتقاء مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة والتدقيق، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة(أبوهين،٢٠٠٥: ٥٢).

٤) أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق

يرتبط مفهوم جودة التدقيق بموضوع خطر التدقيق وذلك لأن الحد من مخاطر التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق، وأن الحد من مخاطر التدقيق وزيادة جودة التدقيق ينرتب عليه زيادة القيمة المضافة التي تحققها عملية التدقيق، وتتمثل

القيمة المضافة لعملية التدقيق في زيادة الثقة بتقارير التدقيق وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية التي يقوم مراقب الحسابات بأعداد تقريره عنها وزيادة دور مهنة التدقيق في عملية توجيه الاستثمارات وتخصيصها بين المجالات المختلفة في المجتمع وبالتالي المساهمة في تحقيق الاستغلال الأمثل للمجتمع والارتقاء بجودة عملية التدقيق (موسى، ٢٠١٤: ٤٨).

ان التحول إلى التدقيق المستند الى المخاطر يعد جذرياً ومهماً في عملية التدقيق اذا كان المدققون في التدقيق المستند الى الرقابة يحصلون على فهم لنظم الرقابة أولا ثم يقومون بتقييم مخاطر الرقابة ثانياً، ففي ظل هذا المدخل يتعين على مراقب الحسابات ان يقوم بدراسة (طبيعة نشاط المنشأة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة لقرائن وأدلة الإثبات والعمل المنفذ من قبل موظفيها،واي إجراءات خاصة بالتدقيق الداخلي)،أما في التدقيق المستند إلى المخاطر تحدد أولا المخاطر ثم يتم بعد ذلك تحديد كيفية التخطيط لتخفيف المخاطر الرئيسية،وتتطلب معايير التدقيق الدولية والمحلية من المدقق الخارجي ان يراع مخاطر التدقيق خلال عمله المهني وان يعمل على تخفيضها الى أدنى مستوى مقبول لضمان سلامة الرأي الذي يبديه بخصوص وعدالة ومصداقية البيانات المالية،لذا يراد من المدقق ان يكون على علم مسبق بالمخاطر المحيطة به وأنواعها لكي يستطيع التحكم فيها أو تقليل تأثيرها(عنبر،٢٠١٤:٣٧).

لا يمكن انكار أهمية التخطيط لعملية التدقيق البيانات المالية التي تكمن في تخفيض مخاطر التدقيق الى ادنى مستوى مقبول وتنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل وتخفيض وقت وكلفة عملية التدقيق .كما ان التخطيط بشكل السليم هو اسهل طريقة لزيادة كفاءة عملية التدقيق وفاعليتها (الكعبي.٢٠١٤:٥٢).

وتأسسياً على ما تقدم يرى الباحثان أن هنالك مجموعة من الخطوات التي يتعن ان يتبعها المدقق او المراقب الخارجي عند تدقيق أي نشاط وحسابات الدوائر الحكومية والخاصة للتقليل من مخاطر التدقيق وهي:

١) يتعين ان تكون هنالك خطة عمل يتبعها المدقق أو المراقب عند تدقيق أي وحدة اقتصادية،وأن تكون هذه الخطة معدة أعداداً جيداً بما يتلاءم مع طبيعة العمل أذ تساهم الخطة في عملية تسهيل عمل المدقق.

٢) يتعين ان يكون للمدقق تصور كامل عن الواجبات والإجراءات التي سيتم أتخاذها عند كل عملية التدقيق.

٣) يتعين ان يكون للمدقق المعرفة التامة عن طبيعة الوحدة الاقتصادية والتي ينوي تدقيق عملها من حيث طبيعة العمل والأنظمة والقوانين والتعليمات التي تحكم عمل هذه الوحدة.

٤) ضرورة الالتزام بالقوانين والتشريعات ومعايير التدقيق والمراجعة الدولية وعدم الاجتهاد في رأيه الشخصي عند عملية التدقيق في الوحدات الاقتصادية لان الاجتهاد في الرأي قد يزيد من مخاطر التدقيق.

٥) ضرورة التشاور مع الشخص المتخصص في مجال عمله لبيان رأيه لتجنب وتقليل المخاطر وخاصة عندما تكون طبيعة العمل معقدة للغاية.

٦) يتعين أن يعمل المدقق بمبدأ الشك عند تدقيقه للوحدات الاقتصادية، مع التمييز بين الموظفين في التعامل معهم من حيث نزاهتهم في أداء أعمالهم.

ضرورة متابعة التقارير المالية الصادرة عن سنوات سابقة عن نشاطات وحسابات عمل الوحدات الاقتصادية سواء كانت هذه التقارير داخلية أو خارجية ومدى التزام هذه الوحدات بعدم تكرار تلك الملاحظات المحاسبية والمالية والإدارية.

المبحث الثالث
علاقة الحوكمة وجودة التدقيق
بالفساد المالي والإداري

يتضمن هذا المبحث ثلاثة مواضيع رئيسية، الموضوع الأول يتطرق الى الفساد المالي والإداري من حيث المفهوم والأسباب والآثار وبعض حالات الفساد ومن ثم أساليب مكافحته، والموضوع الثاني يتناول علاقة الحوكمة بالفساد المالي والإداري، أما الموضوع الثالث فيستعرض علاقة جودة التدقيق بالفساد المالي والإداري.

أولاً: الفساد المالي والاداري

تتضمن هذه الفقرة التطرق الى مفهوم الفساد بشكل عام وأسباب الفساد المالي والاداري وأثارهما ،ثم نتناول بعض حالات الفساد الاداري في العراق وأساليب مكافحته.

١) مفهوم الفساد

تعددت المسميات التي تطلق على أخلال الموظف العام بالواجبات التي تمليها عليه وظيفته،فهنالك البعض من فقهاء الإدارية أو فقهاء القانون العام وغيرهم من أطلق عليه الخطأ الإداري، وهنالك من أطلق عليه تسمية الجريمة التأديبية، وهنالك من أطلق عليه تعبير المخالفات الإدارية،لذا يمكن تسميته بالفساد الإداري وذلك لعمومية هذا المصطلح عن المسميات الأخرى وكذلك لدقته في التعبير (زين العابدين،٢٠٠٩:٦٣)

يمثل الفساد ظاهرة قديمة أخذت بالتفاقم إلى حد أصبحت تهدد الكثير من المجتمعات والدول بالانحلال الاجتماعي والركود الاقتصادي بما يؤدي إلى انهيارها وتدميرها،فهي مشكلة عالمية موجودة في أغلب المجتمعات والدول لكنها

تختلف من حيث الحجم والشكل ودرجة الانتشار،وبشكل عام يمثل الفساد بأنه (الخروج عن القانون أو النظام وعدم الالتزام بها أو استغلال غيابهما من أجل تحقيق مصالح اقتصادية أو اجتماعية لفرد معين أو لجماعة معينة،فهو في الغالب سلوك منحرف أو تصرف يخالف الواجبات الرسمية (البكوع،احمد،٢٠١٢:١٧١)

ان الجديد في ظاهرة الفساد هو تعقدها وتشابكها بحيث أصبحت تؤثر على جميع أنشطة المجتمع السياسية والاقتصادية والإدارية والاجتماعية،وقد لا يمكن القضاء على الفساد أمرا ممكناً ولكن التقليل منه والحد من أثاره أمر ممكن الحدوث ويجب العمل عليه لمنع انهيار الأجهزة والدول التي أستشرى فيها الفساد (الغنام، ٢٠١١:٨)

يعتبر الفساد ظاهرة كونية عامة ولا يوجد تعريف موحد وإنما توجد عدة تعاريف للفساد **ويرجع ذلك الاختلاف لسببين هما:**

أ) عدم أتفاق الباحثين على أي نوع من أنواع السلوك الذي ينبغي أدراجه أو استبعاده من مفهوم الفساد.

ب) اختلاف الثقافة من بلد الى أخر وكذلك القوانين والأعراف الاجتماعية التي تجيز سلوكيات فاسدة في نظر بعض البلاد في حين لا ترى البلاد الأخرى ان ذلك يعد فساداً(لطفي،٢٠١٤:٢٨).

وعليه يعد الفساد بشكل عام والفساد المالي بشكل خاص احد سمات العصر، بل يكاد أن يكون لغة الخطاب الدولي والإقليمي والمحلي لما لظاهرة الفساد من أهمية وانعكاسات سلبية عديدة على البيئة التي تنتشر فيها، فبالرغم من انه يعد ظاهرة مرفوضة دينيا وأخلاقيا إلا ان هنالك من يقترفها ويدعو لها (الذهبي،يعقوب،٢٠١٥).

يرى الباحثان ان مفهوم الفساد يتمثل في عدة مفاهيم ومن هذه المفاهيم هي:

١) يعد الفساد آفة تستشري في بعض ضعاف النفوس لتحقيق مطامح او مصالح دنيوية للفرد.

٢) يعد الفساد وباءا أو مرضا ينتشر ويتخلل الوحدات الحكومية والخاصة لمعظم بلدان العالم عامة والعراق بصفة خاصة.

٣) لا يرتبط الفساد بالمذهب او النهج الذي تتبعه الدول.

٤) لا يمكن القضاء على جذور الفساد أو الغاءها وإنما يمكن تقليلها أو الحد منها من خلال اتباع القوانين والتعليمات والإرشادات الصحيحة.

٢) اسباب الفساد المالي والاداري

تعود أسباب الفساد المالي والإداري في الغالب إلى سببين رئيسين هما (خلف، ٢٢٨ : ٢٠١١):

١) الرغبة في الحصول على منافع غير مشروعة.

٢) محاولة التهرب من الكلفة الواجبة الأداء.

لكن يمكن القول بان تتعدد الأسباب المؤدية إلى الفساد بحيث تقسم إلى الأسباب الآتية: أسباب تربوية وسلوكية، السياسات الاقتصادية، عوامل دولية، أسباب إدارية، أسباب قانونية، أسباب سياسية.

يرى الغنام (الغنام،٢٠١١:٢١) أن أسباب الفساد متنوعة ومعظمها يعود إلى النواحي الاجتماعية والاقتصادية والإدارية،فانتشار الفقر والجهل ونقص المعرفة بالحقوق الفردية، وسيادة القيم التقليدية والروابط القائمة على النسب والقرابة،وضعف أجهزة الرقابة وعدم استقلاليتها، ضعف المرافق والخدمات والمؤسسات العامة التي تخدم المواطنين، مما يشجع على التنافس بين العامة للحصول عليها، ويشجع بعض المتمكنين من ممارسة الواسطة والمحسوبية والمحاباة وتقبل الرشوة، وتدني رواتب العاملين في القطاع العام والخاص وارتفاع مستوى المعيشة، مما يشكل بيئة ملائمة لقيام بعض العاملين بالبحث عن مصادر مالية أخرى حتى لو كان عن طريق الرشوة، وغياب قواعد العمل والإجراءات المكتوبة ومدونات السلوك للموظفين في قطاعات العمل العام والخاص وهو ما يفتح المجال لممارسة الفساد المالي والإداري.

٣) اثار الفساد المالي والاداري

تتمثل أثار الفساد المالي والإداري في النواحي الأتية(البكوع،احمد،٢٠١٢:١٧٣):

أ) إشاعة روح اليأس بين أبناء المجتمع.

ب) توزيع الدخول بشكل غير متكافئ.

ج) زيادة تكلفة المشاريع الاستثمارية، وسبل تخصيص الإنفاق العام بما يؤدي إلى إضعاف النمو الاقتصادي وعدم استقرار البيئة الاستثمارية.

د) أضعاف جودة البنى التحتية والخدمات العامة بما يدفع ذوي النفوس الضعيفة الى السعي الى الربح غير المشروع عن طريق الرشاوي.

ه) الحد من قدرة الدولة على زيادة الإيرادات وتوفير الخدمات الرئيسية لإفراد المجتمع.

و) تدني المعدلات الضريبية.

ز) تنامي ظاهرة الفقر.

ح) انهيار النسيج الأخلاقي.

ط) الإخلال بقواعد العمل وقيمه، وأضعاف مفعول الحوافز الموضوعية الهادفة.

٤) بعض حالات الفساد الإداري في العراق

أشار زين العابدين (زين العابدين،٢٠٠٩:٣٢٦) الى ان بعض حالات الفساد وردت في قانون ٢٤ لسنة ١٩٦٠م والمتعلق بقانون الخدمة المدنية وذلك بصياغة الواجبات التي تقع على عاتق موظفي الدولة وحالات الفساد الاداري حال مخالفة البنود التي وردت في المواد التي نص عليها أو في حالة الخروج على المقتضى الوظيفي **وذلك من خلال**:

(أولاً) الواجبات

١) قيام الموظف بالواجبات الموكلة اليه وفق القوانين واللوائح والأنظمة والتعليمات والامتثال للأوامر الصادرة من رؤسائه ضمن واجبات وظيفته.

٢) كتم الموظف للأسرار والأمور التي أطلع عليها بمقتضى وظيفته ويخشى ضرر الدولة أو الأشخاص من إفشائها أو التي تم الإيصال اليه من قبل رؤسائه ولو بعد ترك الخدمة.

٣) امتناع الموظف عن استغلال النفوذ الرسمي لتسوية المسائل الشخصية وعن أتيان أي فعل لا يأتلف مع شرف المهنة او الوظيفة العامة أثناء قيامه بها أو إخراجها بصورة علنية.

(ثانيا) حالات الفساد الإداري

١) استقراض الموظف لأكثر من نصف راتبه السنوي بدون أذن رئيسه والاشتغال بالإقراض بفائدة الزراعة أو الصناعة أو المهن وجميع المعاملات الأخرى بقصد الاسترباح عدا الاشتراك بشركات مساهمة وإيداع المبلغ في المصارف وإدارة وزراعة أملاكه وأراضيه والأوقاف تحت توليته وأراضي أصوله وفروعه وأخوته وزوجته ومن كانوا تحت ولايته أو وصايته.

٢) ارتياد المحلات العامة التي لا تتناسب مع شخصيته أو وظيفته.

٣) الاشتراك بالمزايدات الرسمية المكلف بأجرائها والمناقصات على الإطلاق.

٤) لعب القمار على اختلاف أنواعه.

٥) الظهور بحالة سكر ظاهرة في المحال العامة.

٦) الانتماء إلى جمعية أو أندية سياسية والاشتغال في الأمور السياسية والحزبية ونشر مقالات سياسية في الجرائد والمجلات بأمضاء صريح أو مستعار.

٧) يعين الموظف احد من أقربائه ممن كانوا من الدرجات الأولى والثانية والثالثة في الوظائف التي تحت أدارته.

علاوة على ما تقدم من حالات الفساد يرى الباحثان هنالك بعض حالات الفساد المالي **يمكن تلخيصها بما يلي:**

١) عدم تطابق الأرصدة المالية عند جرد الصندوق ومطابقاتها مع سجل يومية الصندوق.

٢) عدم التزام الموظفين بإجراءات الضبط الداخلي من خلال إشراكه في عدة لجان أو لديه أكثر من مسؤولية محاسبية.

٣) عدم تطابق موازين المراجعة والكشوفات المالية مع الحسابات الختامية عند نهاية كل شهر أو في نهاية السنة المالية.

٤) عدم التزام الوحدات الحسابية بالتخصيصات المالية المخصصة لها من قبل وزارة المالية والمصادق عليها من قبل مجلس النواب من خلال التجاوز على التخصيصات المالية أو لم تصل نسبة الصرف عند نسبة قريبة من التقديرات.

٥) عدم تمتع المحاسبين والمدققين بالمؤهلات العلمية أو العملية وكذلك عدم تميزهم بالموضوعية والشفافية وتأثرهم برؤسائهم.

٥) اساليب مكافحة الفساد المالي والاداري:

يتمثل أبرز أساليب مكافحة الفساد بنوعيه المالي والإداري في استخدام الوسائل الآتية:

١) تبني نظام ديمقراطي يقوم على أساس فصل السلطات وسيادة القانون والمؤسسية الإدارية.

٢) أيجاد جهاز قضائي مستقل وكفوء وعادل يتكفل باحترام وتنفيذ القوانين والأنظمة المتعلقة بمكافحة الفساد.

٣) تطوير وتعزيز دور الرقابة والمساءلة المهنية للهيئات والمؤسسات التشريعية والتنفيذية والإعلامية والشعبية.

٤) التركيز على البعد الأخلاقي والديني لمحاربة مختلف أشكال الفساد والمحسوبية وسوء الإدارة.

٥) تعميق وتعزيز الدور التوعوي والإرشادي الذي يمكن ان تقوم به المدارس والجامعات ومؤسسة المجتمع المدني ودور العبادة الإسلامية والمسيحية على حد سواء (معايعة،٢٠٠٧).

ثانيا:علاقة الحوكمة بمحاربة الفساد المالي والاداري

لعل أبرز أساليب تفعيل حوكمة الشركات التي تسهم في تحسين بيئة التنظيم وتحقيق أهداف في الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وأعدادها طبقاً

للمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً وإدارة ومراقبة المخاطر،وتأكيد تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية وتفعيل دور لجان المراجعة التي تهدف بصفة أساسية الى تبني المبادئ والسياسات المحاسبية والتحقق من تطبيقها في أعداد التقارير المالية،وتفعيل المراجعة الداخلية واستقلالها وتحسينها في القيام بوظائفها الرئيسية، وضمان التعاون الوثيق بين المراجعة الداخلية والخارجية(لطفي،٢٠١٤:٦١).

أن التقيد التام بتطبيق معايير الحوكمة يعتبر من المداخل المهمة والأساسية والضرورية في محاربة الفساد المالي والاداري أو تقليل أو الحد من هذه الظاهرة الى أقصى درجة ممكنة،لان عند تطبيق هذه المعايير بشكلها الصحيح يؤثر على تعامل أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين والمستثمرين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة بشفافية وموضوعية بعيدة عن جميع الشبهات والانحرافات وذلك تبعاً وجود علاقة تأثير متبادلة بينهم،لان الشفافية والموضوعية تعد من الأركان الرئيسية في مبادئ الحوكمة.

يساعد وجود نظام الحوكمة الفعال، مع وجود ألافصاحات عن البيانات المالية للشركة أو الوحدات والمفصح عنها إفصاحا كاملا بدرجة عالية من الشفافية والموضوعية والحيادية،على معرفة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح والأطراف ذات العلاقة يمكنهم من متابعة الحقوق التي يمتلكونها في الشركات أو الوحدات بسهولة ويسر،فضلا عن ان وجود هذه الإفصاحان المالية التي تتمتع بالنزاهة والموضوعية تساهم في عملية عدم التلاعب في حقوق والتزامات الجهات المذكورة أنفا، الأمر الذي يساعد على تحقيق عملية محاربة الفساد المالي والإداري.

بموجب لوائح وقوانين الحوكمة التي تنظم عمل الوحدات الاقتصادية فأنه يحق للمساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح والأطراف الأخرى ذات العلاقة في الشركات والوحدات مساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة والموظفين في حالة وجود تقصير في أداء عمل الشركات والوحدات، الأمر الذي ينعكس سلبا على مصالحهم وممتلكاتهم

داخل الشركة،ومن ثم فان دورهم في المساءلة وانتخاب وعزل مجلس الإدارة والموافقة على خطط استراتيجية جديدة سيساهم في الحد او تقليل الفساد المالي والإداري.

بالإضافة إلى ان الثقة المتبادلة بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح والأطراف ذات العلاقة (الأطراف الخارجية) تساهم بشكل كبير في محاربة الفساد المالي والإداري،اذ ان هذه الثقة يتعين ان تقوم على أسس علمية رصينة في ضوء الإفصاحات المالية الصحيحة والتجارب السابقة.

ثالثا: علاقة جودة التدقيق بمحاربة الفساد المالي والاداري

أن الفساد يحظى باهتمام عالمي كبير، فقد أنتشر في كل قطاعات المجتمع،كما ان مشكلة الفساد لم تعد حالة محلية، ففي بيئة الأعمال الحالية تنتشر عواقب الفساد بعيداً عن الحدود القومية،ان مهنة التدقيق يمكن أن تلعب دوراً جوهرياً للمساهمة في حل قضية الفساد، بحيث توجد ضرورة للاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال،وهنالك عدة مداخل لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية وديوان الرقابة المالية لمحاربة الفساد **وكما يلي:**

أ) تطبيق هيكل التحكم المؤسسي كمدخل لتطوير الوزارات الحكومية.

ب) تطبيق الاطار المتكامل للرقابة الداخلية كمدخل لتطوير دور الوحدات الحكومية.

ج) تطبيق معايير التدقيق الدولية كمدخل لتطوير دور ديوان الرقابة المالية (جمعة،٢٠١١).

تتمثل المواصفات والشروط،التي يجب ان يتمتع بها المدقق الداخلي، في ان يكون لديه الماما كاملا ووافيا عن طبيعة العمل التي تؤديه الوحدة أو الشركة والأنظمة والتعليمات الخاصة بها التي تحكمها،أضافة الى ذلك يتعين ان يمتلك بعض التقارير المالية الصادرة من قبل اللجان المختلفة لسنوات سابقة والتي ستساعده في أداء عمله وكتابة تقاريره بكل شفافية وموضوعية وحيادية بعيدة عن تأثره بالضغوطات الخارجية او الداخلية مما يمكنه في محاربة الفساد المالي والإداري.

تتمثل جودة التدقيق في ممارسة المدققين وكذلك المراجعين لإداء أعمالهم بكفاءة وفعالية عالية طبقا لمعايير الرقابة والتدقيق الدولية والمحلية بغية اكتشاف مواقع الخلل والضعف للوحدات او الشركات من خلال تدقيقها لبياناتها المالية وبيان موقفهم من هذه المخالفات،، الأمر الذي يساهم في محاربة الفساد المالي او تقليله الى أقصى درجة ممكنة.

وتتطلب معايير جودة التدقيق من المدقق الداخلي عند القيام بعملية التدقيق المهني للوحدات او الشركات ان يراعي مخاطر التدقيق وان يحاول تجنبها الى اقصى درجة ممكنة او تقليلها الى أدنى مستوى مقبول للوصول إلى سلامة الرأي عند أعداده لكتابة تقريره المالي.

يمكن اعتبار أساليب التدقيق أو المراجعة سواء كانت داخلية أو خارجية من خلال تفعليها بشكل كفوء والمباشرة في تطبيق مبادئ الحوكمة، اذ ان هذه الأساليب تعتمد على الدقة في كتابة التقرير بشفافية وموضوعية مع التقليل أو منع حالات الغش والاحتيال والفساد التي تعد من الوسائل الفعالة لمعالجة الأسباب التي يمكن ان تؤدي الى الفساد المالي والإداري

ونتيجة للظروف الاقتصادية والأزمات المالية التي يمر بها العراق يلاحظ ان الاقتصاد العراقي قد تأثر بالتحديات البيئية الداخلية والخارجية وذلك نتيجة لتزايد واتساع ونمو مظاهر الفساد المالي والإداري،لذا يتعين تفعيل دور الحوكمة وأنظمة الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال العامة والعراق بشكل خاص لمواجهة الظروف الاقتصادية والأزمات المالية وذلك لان كل من الحوكمة وجودة التدقيق تعد أداة من الأدوات والممارسات الجوهرية التي تستخدم في معالجة مظاهر الفساد المالي والإداري والحد من مسبباتها.

المبحث الرابع
الإطار العملي للبحث

يتضمن هذا المبحث أربعة مواضيع هي: مقاييس البحث واختبار أداة قياس البحث والإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

أولا: مقاييس البحث

تتكون أداة الدراسة من ثلاثة أجزاء هي الحوكمة (12 سؤال) وجودة التدقيق (15 سؤال) والفساد المالي والاداري (12 سؤال)والجدول (1) يقدم توضيحاً حول ترميز كل متغير وكل بعد وعدد الفقرات:

جدول (١)

الترميز والتوصيف لمتغيرات الدراسة

البعد	عدد العبارات
M1	١٢
M2	١٥
M3	١٢

ثانياً: اختبار أداة قياس الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان (Questionnaire) الأداة الأساسية لجمع بيانات الدراسة الحالية التي تخص متغيراتها الرئيسة. تعتمد هذه الأداة على سلم قياس ليكرت (Likert) الخماسي من(لا اتفق تماما . الى . اتفق تماما)وفيما يأتي إجراء بعض

الاختبارات التي يتوجب القيام بها للتأكد من دقة وصحة البيانات التي تم الحصول عليها.

- ثبات أداة قياس الدراسة **Validity of measurement instrument**
- الثبات البنائي لأداة القياس **(Construct Reliability)**

قام الباحثان بالتأكد من الثبات البنائي لأداة القياس الخاصة بالدراسة الحالية من خلال استخدام اختبار (كرون باخ الفا) وقد تم حساب معامل الثبات للأداة باستخدام معامل ارتباط (كرو نباخ الفا) كما موضح في الجدول (2) أدناه.

والملاحظ من النتيجة الخاصة بالتناسق بين العوامل المكونة للمتغيرات (الحوكمة وجودة التدقيق والفساد المالي والإداري) حيث ان قيمة معامل ارتباط الفا مقبولة إحصائيا.

جدول (٢)

معامل ارتباط (كرو نباخ الفا) لمتغيرات الدراسة

المتغير	كرو نباخ الفا (للمتغير) ارتباط معامل
M1	708،0
M2	777،0
M3	752،0

ثالثاً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

جدول (٣)

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأبعاد الدراسة

Descriptive Statistics			
	Mean	Std. Deviation	N
M3	4.3525	0.37957	61
M2	4.2710	0.38487	61
M1	4.1858	0.37249	61

يلاحظ من خلال معطيات الجدول (3) ان المتغير التابع الأول (الحوكمة) والمتكون من (12 سؤال)،اذ حقق هذا المتغير وسط حسابي مقداره (4.1858) على مقياس ليكرت الخماسي وانخفاض معياري مقداره(0.37249) مما يشير الى ان هنالك موافقة من عينة الدراسة تجاه أسئلة هذا المتغير وبدرجة عالية، أما المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير التابع (جودة التدقيق) على التوالي (4.2710)، (0.38487) وهذا يؤشر الدور الإيجابي الذي تمارسه جودة التدقيق ذات الجودة العالية في تقويض عمليات الفساد المالي والإداري، أما المتغير المستقل (الفساد المالي والإداري) فبلغ الوسط الحسابي (4.3525) وعند إجابة اتفق بشدة وبانحراف معياري (0,37957) وهذا يؤشر رغبة واندفاع عينة الدراسة في محاربة الفساد المالي والإداري،كما جاءت جميع الفقرات بأوساط حسابية أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار(3).

رابعاً: أختبار فرضيات الدراسة

أ) الفرضية الرئيسية الأولى

أعتمد الباحثان في هذه الدراسة على معامل الارتباط البسيط (Pearson) لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى والمتمثلة بعلاقات الارتباط بين المتغيرين المستقلين (الحوكمة وجودة التدقيق) والمتغير التابع (الفساد المالي والإداري). اذ يظهر الجدول (6,5) مصفوفة معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين هذه المتغيرات.

قبل الدخول في اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث لهذه الفرضية فأن الجدول يشير كذلك إلى حجم العينة (61) ونوع الاختبار (tailed-2) ومختصر (Sig) في الجدول يشير الى اختبار معنوية معامل الارتباط من خلال مقارنة (t) المحسوبة مع (t) الجدولية من غير ان يظهر قيمها.

فأذا ظهر وجود علامة (❖ أو ❖❖) على معامل الارتباط فأن هذا يعني بان قيمة (t)المحسوبة أكثرمن (t)الجدولة.

ويتم الحكم على مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Cohen&Cohen،1983)، نقلاً عن (العابدي ٢٠١٢) **وكالاتي:**

- علاقة ارتباط منخفضة: اذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من (0,10).
- علاقة الارتباط المعتدلة: اذا كانت قيمة معامل الارتباط بين (0,10 - 0,30).
- علاقة الارتباط القوية: اذا كانت قيمة الارتباط اعلى من (0,30).

وتتفرع من هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية هي:

١) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الحوكمة وجودة التدقيق والفساد المالي والاداري.

الجدول (٤)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين الحوكمة وجودة التدقيق ومحاربة الفساد المالي والاداري

Correlations				
		M3	M2	M1
M3	Pearson Correlation	1	.588**	.610**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	61	61	61
M2	Pearson Correlation	.588**	1	.586**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	61	61	61
M1	Pearson Correlation	.610**	.586**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	61	61	61
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

الجدول (٥)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين الحوكمة وجودة التدقيق مجتمعة على محارية الفساد المالي والإداري

Correlations			
		M3	M1+M2
M3	Pearson Correlation	1	.672**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	61	61
M1+M2	Pearson Correlation	.672**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	61	61
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

يظهر الجدول (5,4) مصفوفة الارتباط بأن هنالك علاقات ارتباط قوية وموجبة (لان قيمتها اكبر من 0,30) وذات دلالة معنوية عند مستوى (1٪) بين الحوكمة وجودة التدقيق مجتمعة والفساد المالي والإداري أذ بلغ معامل الارتباط البسيط بين المتغيرين(0,672)حيث تدعم هذه النتيجة صحة وإثبات الفرضية الرئيسية الأولى.

ب) الفرضية الرئيسية الثانية:

بقصد التأكد من صحة الفرضية الرئيسية الثانية المستندة الى وجود تأثير للحوكمة وجودة التدقيق على محارية الفساد المالي والإداري حيث يمكن الاستعانة بمخرجات برنامج الـ (SPSS) في الجداول (8,7,6) كخطوة أولى لمعرفة التأثير الذي تحدثه الحوكمة وجودة التدقيق على محارية الفساد المالي والإداري بالاعتماد على معادلة الانحدار الخطي المتعدد.

الجدول (٦)

تأثير الحوكمة وجودة التدقيق على محاربة الفساد المالي والاداري

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.672[a]	.452	.443	.28331
M1+M2،a. Predictors: (Constant)				

الجدول (٧)

أختبار ANOVA تأثير الحوكمة وجودة التدقيق على محاربة الفساد المالي والاداري

ANOVA[a]						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.909	1	3.909	48.695	.000[b]
	Residual	4.736	59	.080		
	Total	8.644	60			
a. Dependent Variable: M3						
M1+M2،b. Predictors: (Constant)						

الجدول (٨)

معاملات الانحدار لتأثير الحوكمة وجودة التدقيق على محاربة الفساد المالي والاداري

Coefficients								
95.0% Confidence Interval for B		Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		**Model**	
Upper Bound	Lower Bound			Beta	Std. Error	B		
2.073	.231	.015	2.504		.460	1.152	(Constant)	**1**
.974	.540	.000	6.978	.672	.108	.757	M1+M2	
a. Dependent Variable: M3								

يمكن ان يستخلص من مخرجات برنامج (SPSS) في الجدول (7,6,5) ان الحوكمة وجودة التدقيق يمارسان تأثيراً معنوياً على محاربة الفساد المالي والإداري،كما يوضح جدول (6) الخاص بتحليل التباين ان الأنموذج معنوي وفقاً لقيمة(F)المحسوبة والتي بلغت (48,695) وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (1).

كما بلغ معامل بيتا غير المعياري(Unstandardized beta Coefficient) (1,152) وكانت قيمة (t) المحسوبة قد بلغت (2,504) وهي تدل على معنوية معامل بيتا غير المعياري عند مستوى (1٪)،وكانت القدرة التفسيرية لهذا الانموذج جيدة نسبياً وفقاً لقيمة (R2=0.452)،اذ يشير هذا الى قدرة المتغير المستقل على تفسير ما مقداره (45.2٪) من الاختلافات الحاصلة في المتغير المعتمد، وهذا يوضح مقدار التأثير للحوكمة وجودة التدقيق على محاربة الفساد المالي والإداري،وبذلك أثبتت صحة الفرضية الرئيسية الثانية.

الاستنتاجات والتوصيات

توصل الباحثان الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات يمكن أجمالها كما يأتي:

أولا :الاستنتاجات

تم تقسيم الاستنتاجات إلى نوعين استنتاجات الجانب النظري واستنتاجات الجانب العملي

استنتاجات الجانب النظري

١) قيام الباحثين والدارسين والمنظمات المهنية من خلال الدراسات والأبحاث بإغناء وتطوير مفهوم حوكمة الشركات وجعله مصطلحا معرفا تعريفا واضحا من خلال اعتبار الحوكمة نظاما للإدارة والرقابة، ومجموعة من القواعد والمعايير والإجراءات والممارسات للإدارة والرقابة، وتنسيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالوحدات الاقتصادية وتنظيم العلاقة فيما بينها.

٢) تتمتع الحوكمة بمزايا متعددة من ابرزها تقليل حالات الفساد المالي والإداري، وزيادة كفاءة وفعالية أداء الوحدات الاقتصادية، وجذب المستثمرين، والتنسيق ما بين مصالح الأطراف وإدارة الشركة والرقابة عليها، وتوزيع الحقوق والمسؤوليات بين الجهات ذات العلاقة، وتحسين صورة الوحدة الاقتصادية في المجتمع، وتوفير مصادر التمويل الداخلية والخارجية، واستقرار نشاط الوحدة الاقتصادية وتجنب الأزمات المالية والاقتصادية.

٣) يوجد عاملان يؤثران ويتأثران في عملية تطبيق الحوكمة، أولهما يتمثل في الظروف البيئية التي تتجسد في تغيير وضع الأطراف ذات العلاقة بالوحدة، وثانيهما يتمثل في محاربة الفساد المالي والإداري المتمثلة بتنفيذ الإصلاحات المالية والإدارية التي تجريها الوحدات الاقتصادية.

٤) تحظى الأبعاد المحاسبية للحوكمة باهتمام كبير وحيز واسع في الإجراءات اللازمة لتطبيق الحوكمة التي تمر بثلاث مراحل من العمل المحاسبي،أولها مرحلة الرقابة وثانيها مرحلة الممارسة الفعلية وثالثها مرحلة المراجعة لما بعد الممارسة.

٥) تتمتع جودة التدقيق بمزايا متعددة من أهمها قيام مكاتب التدقيق والمراجعة بتنفيذ أعمالها تبعا للمعايير والإرشادات المهنية ومعايير التدقيق الدولية، واعتبار جودة التدقيق جزء من نظام الرقابة في الوحدة الاقتصادية، استخدام جودة التدقيق العالية في عملية جذب الزبائن الجدد والمستثمرين، واعتبار موضوع جودة التدقيق من المواضيع المهمة لتطوير وظيفة التدقيق والمراجعة في الوحدات الاقتصادية.

٦) يعد الفساد من الظواهر العالمية الذي لم يتفق على تعريف محدد له، وذلك لعدم اتفاق الباحثين على مفهوم سلوكيات الفساد، وكذلك اختلاف ثقافات المجتمعات بخصوص القوانين والأعراف الاجتماعية التي تحدد بنظرها سلوكيات الفساد ومعانيه.

٧) هنالك أسباب عديدة تؤدي إلى الفساد بحيث تقسم إلى الأسباب الآتية: - أسباب تربوية وسلوكية، السياسات الاقتصادية، عوامل دولية، أسباب إدارية، أسباب قانونية، أسباب سياسية.

٨) تنعكس أثار الفساد المالي والإداري على نواحي متعددة في المجتمع والاقتصاد بشكل عام، من ابرزها إشاعة روح اليأس الإحباط بين أفراد المجتمع، وسوء توزيع الدخول، وزيادة تكاليف المشاريع الاستثمارية، وإضعاف جودة البنى التحتية والخدمات العامة، وإضعاف قدرة الدولة على خلق الإيرادات للموازنة العامة ومن ثم عدم توفير الخدمات الرئيسية للمجتمع، وتدني العوائد الضريبية، وزيادة معدلات الفقر والبطالة، وأخيرا وليس اخرا انهيار السلوك الأخلاقي والمهني.

٩) عدم التزام موظفي الدولة بما ورد في القوانين التي تعالج حالات الفساد الإداري وذلك من خلال عدم الالتزام بالواجبات الموكلة اليهم وممارسة مظاهر الفساد الأخرى، بالإضافة إلى وجود حالات الفساد المالي التي تمثلت بعدم تطبيق الإجراءات المحاسبية فيما يتعلق بإجراء المطابقات الحسابية والضبط الداخلي وموازين المراجعة والقوائم المالية وتجاوز التخصيصات المعتمدة، فضلا عن عدم تمتع المحاسبين بالأهلية اللازمة للقيام بالوظيفة المحاسبية بصورة صحيحة.

استنتاجات الجانب العملي

١) هنالك ارتباط معنوي بين نظام الحوكمة والفساد المالي والإداري لان التقيد بتطبيق نظام الحوكمة يعد من المداخل المهمة والأساسية والضرورية في محاربة الفساد المالي والإداري.

٢) هنالك ارتباط معنوي بين جودة التدقيق والفساد المالي والإداري وذلك لان جودة التدقيق الناتجة عن قيام الأجهزة التدقيقية بأداء أعمالها بصورة فاعلة وكفؤة تبعا للمعايير التدقيقية الدولية يمكن ان تساهم في اكتشاف مواضع الخلل والضعف والمخالفات في الوحدات الاقتصادية، الأمر الذي يساعد على محاربة الفساد المالي والإداري.

٣) هنالك علاقة ارتباط وثيقة وموجبة بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق مجتمعة وبين الفساد المالي والإداري، وهذا ما يؤكد صحة إثبات الفرضية الرئيسية الأولى.

٤) وجود تأثير معنوي ذا دلالة إحصائية لكل من نظام الحوكمة وجودة التدقيق على محاربة الفساد المالي والإداري، وهذا ما يؤكد صحة إثبات الفرضية الرئيسية الثانية.

ثانياً: التوصيات

١) ضرورة قيام الوحدات والشركات بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة وبما يتوافق مع معايير الجودة والرقابة والتدقيق من خلال تهيئة كوادر وظيفية متخصصة

(من حملة الشهادات الأولية والعليا ان امكن،لديهم خبرة الكافية في مجال عملهم لا تقل عن ١٠ سنوات ويتمتعون بالحيادية والشفافية والنزاهة ولا يتأثرون برؤساء العمل) لإدارة عمل هذه الوحدات أو الشركات على احسن وجه ممكن.

٢) ضرورة استخدام وسائل متعددة لمحاربة الفساد المالي والإداري منها تبني نظام ديمقراطي للفصل بين السلطات وسيادة القانون، وجود جهاز قضائي مستقل وكفوء وعادل، تعزيز دور الرقابة والمساءلة المهنية، التركيز على البعد الأخلاقي والمهني والديني، تعميق وتوسيع الدور التوعوي والتربوي في المجتمع والمؤسسات التعلمية بكافة مستوياتها.

٣) يتوجب على الحكومة زيادة الاهتمام بنظام الحوكمة بما ينسجم مع البيئة الحالية وخاصة في الظروف التي يمر بها البلد من خلال أعادة صياغة بعض القوانين والتعليمات لزيادة كفاءة وفعاليات الوحدات الاقتصادية **من خلال ما يلي:**

أ) جذب اكبر عدد من المستثمرين الأجانب او المحليين.

ب) توفير أكثر فرص عمل للعاطلين عن العمل.

ج) محاربة الفساد المالي والإداري.

٤) ضرورة تطبيق مرحلة ما بعد لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وتشمل لجان المتابعة. يتمثل عمل هذه اللجان في الوقوف على تقارير لجان المراجعة والمراجعة الخارجية لمعالجة المشاكل المحاسبية والمالية والإدارية.

٥) يتعين على المدقق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على العملية الفردية.بموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية،وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

٦) يتعين ان تلتزم الوحدات الاقتصادية ضمن اطار تطبيق نظام الحوكمة بنظام الحوكمة الذي يقوم على أساس مجموعة من المبادئ هي المساءلة والعدالة

والشفافية والمسؤولية، لغرض التوصل الى تعريف واضح ومحدد للفساد المالي والإداري.

٧) ضرورة قيام الدولة بتفعيل دور المؤسسات الرقابية مثل (ديوان الرقابة المالية، مكاتب المفتشين العمومين، وهيئات النزاهة أو أي جهات رقابية أخرى) من أجل الإفصاح الكامل عن نزاهة وشفافية حالات الفساد المالي والإداري المستشري في الوحدات أو الدوائر ومحاسبة المقصرين قضائياً.

٨) ضرورة القيام بحملة شاملة لتوعية المجتمع بأثار وانعكاسات الفساد المالي والإداري على مفاصل الحياة الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية لكي يتصدى لها بكل جدية.

٩) ضرورة قيام الوحدات او الشركات بوضع منهاج تدريبي سنوي للموظفين عامة والمحاسبين والمدققين خاصة **من خلال**:

أ) إقامة دورات تدريبية داخلية خارجية أو لتطوير مهارات أداء عملهم.

ب) مشاركاتهم من خلال حضور ورش العمل والندوات والحلقات العلمية التي تقيمها الدولة أو أي مؤسسات أخرى غير الحكومية من شأنها تزيد من تحسين جودة أداء عملهم.

١٠) .ضرورة تطبيق نظام الحوكمة وجودة التدقيق لما لهما من ارتباط معنوي كبير في عملية محاربة الفساد المالي والإداري في العراق.

١١) .ضرورة تطبيق نظام الحوكمة وجودة التدقيق مجتمعة لما لهما من تأثير معنوي كبير على عملية محاربة الفساد المالي والإداري في العراق.

وفي الختام يرى الباحثان ان بإمكان الباحثين والدارسين توسيع هذه الدراسة لتشمل شركات ومؤسسات تعمل في قطاعات اقتصادية أخرى لبيان العلاقات ما بين نظام حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية للكشف عن بياناتها بصورة شفافة وموضوعية كي تستخدم في عملية أتخاذ القرارات الاقتصادية المتنوعة كالاستثمارات وقيمة الأسهم او التنبؤ بالأرباح وغيرها...

المصادر العلمية

أولا: الكتب

١) جمعة، احمد حلمي (التدقيق الداخلي والحكومي)،دار الصفاء للنشر والتوزيع (الطبعة الأولى)عمان - الأردن ٢٠١١.

٢) زين العابدين، بلال أمين(ظاهرة الفساد الإداري في الدول العربية والتشريع المقارن)،دار الفكر الجامعي –الإسكندرية ٢٠٠٩.

٣) سليمان، محمد مصطفى سليمان،(حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين)الدار الجامعية –الإسكندرية، ٢٠٠٨.

٤) عبدالله، خالد امين (علم تدقيق الحسابات)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة ،عمان – الاردن، ٢٠١٠.

٥) لطفي، أمين السيد احمد(تفعيل أساليب المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد)،الدار الجامعية -الإسكندرية ٢٠١٤.

ثانيا: الرسائل والاطاريح والدوريات

١) ال غزوي، حسين عبد الجليل (حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية)،رسالة ماجستير كلية الادارة والاقتصاد، الاكاديمية العربية في الدنمارك،٢٠١٠.

٢) أبو حمام، ماجد اسماعيل (اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية)،رسالة ماجستير، كلية التجارة ❖قسم المحاسبة، الجامعة الاسلامية –غزة،٢٠٠٩.

٣) برير، احمد برير(جودة المراجعة مدخلاً لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعة الحسابات)،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة قاصدي حربان -ورقلة، الجزائر ٢٠١٤.

٤) البشاري،مصطفى نجم،(اهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة في السودان)،مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، الخرطوم ٢٠٠٨.

٥) البكوع، احمد، احمد عبد الخالق، منهل مجيد (تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية)،مجلة الإدارة والاقتصاد،السنة الخامسة والثلاثون –عدد اثنان وتسعون،جامعة الموصل ٢٠١٢.

٦) التويجري، النافعابي، عبد الرحمن علي،وحسين محمد(جودة خدمة المراجع)،مجلة جامعة الملك عبد العزيز،الإدارة والاقتصاد المجلد(٢٢) -العدد(١) ٢٠٠٨،.

٧) الجنابي،ريم محسن خضر(اثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لاسهم رأس مال في الشركات المصرفية)،رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة بغداد ٢٠٠٨.

٨) حسانين، احمد سعيد قطب (التكامل بين الأساليب المحاسبية وغير المحاسبية لنظم حوكمة الشركات وأثرها على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة)،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية –جامعة الإسكندرية،العدد رقم (١)مجلد رقم (٤٦) ٢٠٠٩.

٩) حسين، احمد،بن الطاهر حسين، أبو طلاعه محمد(أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي)،الملتقى الوطني حول (حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)، الجزائر ٢٠١٢.

١٠) الحمد، عدنان كاظم مطرود(دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية)، بحث لنيل أعلى شهادة محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية،جامعة بغداد ٢٠١٣.

١١) الخزاعي، اسعد غني جهاد(اطار مقترح لحوكمة الشركات الحكومية الممولة ذاتياً وانعكاسها على مهنة التدقيق الخارجي في العراق)، بحث لنيل أعلى شهادة محاسبة قانونية،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية –جامعة بغداد ٢٠٠٨.

١٢) خلف،فاطمة إبراهيم (السياسة المالية والفساد الإداري والمالي دراسة تطبيقية في مصر للمدة ١٩٨٠ -٢٠٠٨)،مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،المجلد الرابع - العدد السابع،٢٠١١.

١٣) داغر، منذر جبار (المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات:حالة العراق) مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد(٢١)،٢٠١٢.

١٤) داود، سعود، محمد حلو داود، عبد الرضا حسن(فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري)،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية عدد خاص عدد خاص في الندوة الدولية الثامنة عشر لنقابة المحاسبين والمدققين – بغداد ٢٠١٥.

١٥) سرور، منال جبار(أثر نظام إدارة الجودة الشاملة على جودة التدقيق)، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني لديوان الرقابة المالية - بغداد ٢٠١٣.

١٦) الشواورة، فيصل محمود (قواعد الحوكمة وتقيم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة الأردنية)،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، المجلد٢٥ -عدد(٢) ٢٠٠٩.

١٧) العابدي، علي رزاق (انعكاسات نظم عمل الأداء العالي في المخرجات الوظيفية بإطار ممارسات مرونة الموارد البشرية (دراسة تجريبية بتطبيق نظرية تعدد المستويات لعينة من الجامعات العراقية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ٢٠١٢.

١٨) عبة، طبني، فريد عبة،مريم طبني(دور حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسير - جامعة محمد خيضر -بسكرة،الجزائر ٢٠١٢.

١٩) العزايزة، ممدوح احمد(مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين)،رسالة ماجستير،كلية التجارة،الجامعة الاسلامية –غزة ٢٠٠٩.

٢٠) عنبر، سامي جبار (جودة التدقيق باعتماد الذكاء الاصطناعي)،بحث لنيل اعلى شهادة محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد،٢٠١٤.

٢١) الغنام، فهد بن محمد(مدى فاعلية الاساليب الحديثة في مكافحة الفساد الإداري من وجهة إعطاء مجلس الشورى في المملكة السعودية)،رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،الرياض ٢٠١١.

٢٢) كريم، علي عباس (مراجعة النظير لقياس جودة التدقيق)، بحث لنيل أعلى شهادة محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ٢٠١٠.

٢٣) الكعبي،رفيق حميد عطية(الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق ودورها في جودة عمل المدقق الخارجي)،بحث في المحاسبة القانونية 'الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المعهد العربي للمحاسبين القانونين – بغداد ٢٠١٤.

٢٤) لذهبي، يعقوب، جليلة عيدان، ابتهاج إسماعيل(مدخل مقترح لشفافية الإفصاح في المصارف الخاصة في البيئة العراقية بالإشارة الى ظاهرة الفساد المالي)،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية –عدد خاص في الندوة الدولية الثامنة عشر لنقابة المحاسبين والمدققين – بغداد ٢٠١٥.

٢٥) المشهداني بشرى نجم، حسين, نادية شاكر (دور معايير حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، عدد خاص بالندوة الدولية الثامنة عشر لنقابة المحاسبين والمدققين العراقيين – المركز العام، بداد ٢٠١٥.

٢٦) المشهداني، أيمان شيحان عباس(أثر الحوكمة المؤسسية في تحسين الأداء المالي الاستراتيجي)،بحث لنيل شهادة الدبلوم العالي، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية،جامعة بغداد ٢٠٠٩.

٢٧) معايعة، عادل سليم (مكافحة الفساد المالي والإداري) http://www.ahewar.org.

٢٨) موسى، كريمة صالح (جودة أداء مراقب الحسابات في ظل منهج مخاطر التدقيق)، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية،الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب،المركز العام –بغداد ٢٠١٤.

٢٩) نسمان، إبراهيم إسحاق نعمان،(دور إدارات المراجعات الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية -غزة، فلسطين ٢٠٠٩.

٣٠) هاشم، ناجي، صبيحة قاسم، هالة تركي(أثر جودة العمل الرقابي في تقويم الأداء)، المؤتمر العلمي الثالث لديوان الرقابة المالية – بغداد ٢٠١٤.

بسم الله الرحمن الرحيم

الى السادة والسيدات المحترمين

م/استمارة استبانة

تحية طيبة....

أضع بين أيدكم استمارة الاستبانة الخاصة بالبحث الموسوم(علاقة الحوكمة وجودة التدقيق وأثرهما في محاربة الفساد المالي والإداري: دراسة علمية على مجموعة عينة من المدققين).

نأمل تعاونكم معنا في الإجابة على الفقرات من واقع خبرتكم العلمية،ونأمل منكم قرأت فقرات هذه الاستبانة قراءة دقيقة والإجابة عليها بكل دقة وموضوعية.

علماً ان المعلومات التي سنحصل عليها تستخدم لأغراض البحث حصراً.

ولكم منا فائق الشكر والتقدير

الباحثان

المعلومات الخاصة:

١ - المؤهل العلمي

إعدادية ☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

٢ - التخصص:

محاسبة ☐ أدارة ☐ اقتصاد ☐

قانون ☐ أخرى ☐ تذكر ☐

٣ - المنصب الوظيفي:

٤ - عدد سنوات الخدمة:

٥ - طبيعة العمل الوظيفي:

❖ المصطلحات

١) نظام حوكمة الشركات(Corporate Governance System): -تمثل مجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات التي تمكن إدارة الشركة من تعظيم عائدها وقيمتها على المدى البعيد لصالح المستثمرين والمساهمين.

٢) جودة التدقيق(Quality of Auditing): -أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية من خلال الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد أداب السلوك المهني وإرشادات التدقيق التي تصدرها؛؛؛ الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات.

٣) الفساد المالي والإداري(Corruption of Financial & managerial): -يعني تقديم ومنح وحث أو قبول الإغراءات أو المكافئات قد تؤثر في أعمال أي شخص.

المحور الاول: حوكمة الشركات

ت	الفقرات	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
١	يعد الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات من الدعامات الاساسية لنمو وتطوير مهنة التدقيق في البيئة العراقية.					
٢	يتطلب الاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات زيادة الاهتمام بتطبيق معايير جودة التدقيق قي العراق					
٣	تركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الادارة والمساهمين واصحاب المصالح من خلال عمليات الرقابة والتدقيق.					
٤	يساهم دور المساهمين في تطبيق لائحة الحوكمة في مساءلة وانتخاب وعزل مجلس الادارة والموافقة على خطط ألاستراتيجية في ضوء جودة التدقيق للمعايير الدولية.					
٥	الحوكمة معنية بأيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للمدققين في الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الاسهم وحملة السندات واصحاب المصالح.					
٦	تمثل الحوكمة مجموعة من القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح أدارة الشركة والمساهمين.					
٧	يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية بحيث يكون متوافق مع دور القانون وجودة التدقيق.					

ت	الفقرات	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
٨	يجب ان تتمتع الهيئات الرقابية والإشرافية المسؤولة عن تنفيذ القانون في الشركات بالسلطة والنزاهة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وموضوعية.					
٩	تتجنب الشركات الملتزمة بمبادئ الحوكمة ومعايير التدقيق والمراجعة من المساءلة ومن التعرض للإفلاس المالي.					
١٠	يجب مناقشة التقارير الخاصة بلجان مجلس الإدارة والتي تحتاج الى رأيه بها بها او التي تحتاج الى أتخاذ القرارات في ضوء جودة الرقابة والتدقيق.					
١١	يؤدي تحسين ممارسات حوكمة الشركات وجودة الرقابة والتدقيق في العراق الى حل جزء من مشكلة التنمية من خلال جذب المستثمرين والمساهمين.					
١٢	تساهم الثقة المتبادلة بين أدارة الشركة والأطراف الخارجية(الدائنين،المساهمين والمستثمرين) على زيادة التعامل بينهما في ضل تطبيق الحوكمة وجودة الرقابة والتدقيق.					

المحور الثاني: - جودة التدقيق

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
١	تتمثل جودة التدقيق في أداء عملية التدقيق والمراجعة بكفاءة وفعالية طبقاً لمعايير المراجعة والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات.					
٢	يلتزم المدقق أو المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق والمراجعة بهدف تحقيق مستوى جيد من جودة الأداء المهني.					
٣	تعكس المعلومات والبيانات المالية التي تتعلق بتدقيق حسابات الشركات الظروف المالية الحقيقة للشركة.					
٤	تقدم جودة التدقيق المعلومات الوافية عند تدقيق حسابات الوحدات للجهات الرقابية ذات العلاقة.					
٥	يمثل مفهوم جودة التدقيق الالتزام بمعايير المراجعة والتدقيق الدولية والمحلية.					
٦	تجري عملية تدقيق حسابات الشركات وفق معايير المهنية والدولية الخاصة بالرقابة والتدقيق.					
٧	يتصف الاشخاص العاملين بتدقيق حسابات الخطة الاستثمارية يتصفون بالاستقلالية والحيادية في أبداء الرأي والموضوعية					
٨	يتعين على المدقق ان يقوم بدراسة طبيعة نشاط الشركة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة لقرائن وأدلة الأثبات والعمل المنفذ من قبل موظفيها واي إجراءات أخرى بالتدقيق الداخلي					
٩	تتصف البيانات المالية بعدم وجود تلاعب في معلومات تدقيق حسابات الشركات.					

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
١٠	تعتمد جودة التدقيق على اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتسجيل ما توصل اليه في التقرير الذي يصدر بعد نهاية عملية التدقيق.					
١١	تتطلب معايير جودة الرقابة والتدقيق من المدقق الداخلي أو الخارجي ان يراعي مخاطر التدقيق خلال عمله المهني وان يقللها الى أدنى مستوى مقبول لضمان سلامة الراي					
١٢	يتصف الموظفون الذين يعملون بتدقيق حسابات الشركة بعدم تأثرهم برؤسائهمهم الخاضعين لهم.					
١٣	تساهم جودة التدقيق في القضاء على الفساد ومنع الرشاوي التي يتأثر بها بعض الموظفون					
١٤	تستند جودة التدقيق إلى مجموعة من القواعد والأسس والتعليمات التي تساهم في تحسين جودة المدقق والمحاسب					
١٥	تفرض الحوكمة مبدأ الثواب والعقاب على المدققين من خلال إعطاءهم مكافئات تشجيعية أو معنوية أو تفرض عليهم عقوبات وتضمينات مالية تساهم من تحسين جودة التدقيق.					

المحور الثالث: استراتيجية مكافحةالفساد المالي والاداري

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا اتفق تماماً
١	يعد الفساد مفهوم واسع يعبر عن انعدام قيم أخلاق مهنة التدقيق وغياب الاسس والضوابط التي تحكم السلوك الانساني.					
٢	ينبغي تفعيل دور الحوكمة وجودة التدقيق في بيئة الأعمال العراقية كونها تمثلان أداة مهمة في معالجة مظاهر الفساد المالي والاداري والحد من مسبباتها.					
٣	من أهداف الحوكمة وجودة التدقيق هي محاربة ومكافحة الفساد عموماً والفساد المالي خصوصاً والتخفيف منه لاكبر درجة ممكنة					
٤	يساهم نظام حوكمة الشركات وجودة الرقابة والتدقيق بشكل فعال في القضاء على الفساد المالي والإداري.					
٥	وجود الانظمة الرقابية وجودة الرقابة والتدقيق المتناقضة في الشركات يزيد من فرص الفساد المالي والإداري.					
٦	ليست الرشوة الشكل الوحيد للفساد والذي يجب منعه وإنما هنالك طرق أخرى للفساد مثل الاحتيال والسرقة والتزوير والاختلاس وغيرها.					
٧	يعتمد نظام المراجعة والتدقيق الخاصة في الشركات على أساس الخبرة من أجل اكتشاف حالات الفساد					
٨	يتجسد الفساد المالي والإداري في الانحرافات المالية والإدارية التي تكشفها قوة وفعالية الرقابة والتدقيق					

ت	الفقرات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا اتفق تماماً
٩	يساهم وضع سياسات محددة في مجال المكافئات والرواتب الممنوحة للعاملين في الوحدات المعنية في الحد من الفساد المالي والإداري					
١٠	تمتع المدقق او المراجع بالاستقلالية والموضوعية والشفافية وعدم تأثره بالأطراف الداخلية أو الخارجية سيساهم في محاربة الفساد المالي والإداري					
١١	اليات المراجعة الداخلية والخارجية وتفعيلها في ظل حوكمة الشركات احد الوسائل الهامة لمكافحة الفساد المالي والإداري.					
١٢	تأثر الاقتصاد العراقي وعجز الاقتصاد من مواجهة تحديات البيئة الداخلية والخارجية نتيجة لتزايد نمو مظاهر الفساد المالي والإداري.					